في

# أصول المحاسبة المالية

## مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات


الأستاذ الدكتور

**عبد الحي عبد الحي مرعي**

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية


١٩٩٦


الناشر

مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية

للطباعة والنشر والتوزيع بالإسكندرية

تليفون ١٠-٥٦٠٠٤٧٩ المعمورة البلد

في

# أصول المحاسبة المالية

مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات

الأستاذ الدكتور
**عبد الحي عبد الحي مرعي**
أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١٩٩٦

الناشر
مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية
للطباعة والنشر والتوزيع بالإسكندرية
تليفون ٥٦٠٠٤٧٩ - ١٠ المعمورة البلد

بسم الله الرحمن الرحيم

# تقديم

تعد المحاسبة بصفة عامة احد فروع المعرفة الانسانية التى تولدت عن حاجة الانسان الى معلومات عما يحيط به من اوجه نشاط اقتصادى ، وما يساهم به هو فى هذه الاوجه فى ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية وتقنية تتصف بالحركية والتغير الدائب والدائم . وهذه المعلومات التى تتولد عن المحاسبة بفروعها المتعددة تمكن الانسان من اشـــباع حاجاته وتحقيق رغباته على افضل صورة ممكنة ، وان لم تكن المحاسبة فى هذا الصدد اهم فروع المعرفة التى تختص بتوليد المعلومات الاقتصادية عن طريق قياس المتغيرات الهامة المؤثرة فيها وتوصيل نتيجة القياس الى من يهمه الامر ، فهى ولا ريب من اهمها .

وقد تطورت المحاسبة تطورا كبيرا منذ نشأتها منذ ما يقرب من خمسة قرون . فلم تعد المحاسـبة هى « فن امساك الدفاتر » الذى يقــوم على العمليات الحسابية البسيطة فى ظل مبدأ « القيد المزدوج » . وانما اصبحت فرعا من فروع المعرفة الذى يتميز بمفاهيمه الخاصة ومبادئه المتفق عليها، واهدافه المتعددة والتى تعمل لخدمة مزيج من الاغراض المتباينة . وهى فى هذا الصدد تقوم اساسا على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العـديد من القرارات الاقتصادية المختلفة فى الوقت الملائم وبالصورة المناسبة .

والواقع ان النظام المحاسبى فى العصر الحديث أصبح المرجع والمصدر والمصب لاهم واغلب البيانات والمعلومات الاقتصادية فى اى وحدة اقتصادية .

وقد صاحب تطور المحاسبة على مدى ما يقــرب من خمســة قرون تفرعها الى عدد من الفروع يعمل كل منها فى مجال قياس وتجميع البيانات واعداد وتوصيل المعلومات المتخصصة لخدمة اغراض او اهداف عديدة منهـا العام ومنها الخاص . ويختص هذا الكتاب ، بتقديم القارىء الى احد أهم هذه الفروع ، ان لم يكن اهمها ، وهو المحاسبة المالية . وتختص المحاسبة

المالية بقياس وتجميع البيانات المتعلقة بنتائج نشاط اقتصادى معين او وحدة اقتصادية معينة خلال فترة زمنية معينة وتحويلها الى معلومات اجمالية تفيد عن نتائج هذا النشاط او الوحدة وتفيد فى تحديد المركز المالى له او للوحدة فى نهاية الفترة ؛ وتوصيل نتائج القياس الى من يهمه الامر . ويهدف هذا الكتاب الى توضيح المفاهيم الاساسية ، وعرض المبادىء العامة ، وشرح الاجراءات والقواعد المحاسبية الرئيسية التى تؤدى الى تحقيق هذا الهدف.

هذا وقد توخينا فى شأن اعداد هذا المؤلف معيارين أساسيين :

١ ــ بساطة العرض بما يتفق مع فكر الدارس المبتدىء فى المحاسبة المالية وذلك مع عدم التضحية بالشمول وضرورة الالمام بكل الجوانب المبدئية للموضوع دون اسهاب حيثما لا يوجد المبرر . وبحيث يمكن تغطية المحتويات فى سنة دراسية كاملة .

٢ ــ قيام المنهج على المزج بين ما استقر عليه الراى فى الممارسة وما يدعو اليه الفكر المحاسبى المعاصر فيما يتعلق ببعض المواضيع الهامة . وذلك ليتاح للدارس حق التفكير والمقارنة وابداء الرأى وتكوين المنطق واستيعاب المفهوم دون تلقينه افكار محددة بذاتها او مبادىء أو اجراءات معينة بمفردها .

وينقسم هذا المؤلف الى اربعة ابواب يختص الاول بالاطار النظرى للمحاسبة المالية . ويتناول الثانى الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية ، ويعرض الثالث الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى فى المشروعات التجارية والصناعية ، ثم يتناول الرابع الجرد والتسويات الجردية بإسهاب يتلاءم مع هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

هذا ويبتهل المؤلف الى الله العلى القدير ان يكون قد وفقه فى اضافة جديد الى المكتبة العربية بهذا المؤلف . والله ولى التوفيق والسداد .

المؤلف

# دليل محتويات الكتاب

تقديم

## الباب الاول
## فى الاطار النظرى للمحاسبة المالية

اساليب الممارسة على مر الزمن (٤٢)

الباب الثانى

في الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية**

المحاسبة المالية

## الباب الثالث
## فى الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى
## فى المشروعات التجارية والصناعية

## الباب الرابع

## الجرد والتسويات الجردية

## فى ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

# الفصل الأول

## فى

## ماهية المحاسبة واهدافها

### مقدمة :

اختلف المفكرون فى تعريف المحاسبة فلم يتواجد لها حتى الآن تعريف موحد ومتفق عليه فى الفكر المحاسبى ، هذا الى جانب اختلاف الكتاب ايضا بصدد اعتبار المحاسبة علما او فنا . ولا نستطيع على هذا المستوى المبكر من الدراسة ان نستعرض الجدل المحاسبى فى اى من هذين الموضوعين ونوفق بين وجهات النظر المختلفة فيهما . وانما نكتفى بتعريف القارىء بالمحاسبة فى هذا الفصل عن طريق استعراض الاهداف العامة والعريضة لها ، وتناول وظائفها الرئيسية بالتوصيف ، وتحديد الاطار العام للمحاسبة واقسامها ، على ان نتعرض لتعريف المحاسبة فى الفصل القادم فى اطار علاقتها بالعلوم الاخرى .

### ١ ـ التعريف بالمحاسبة واهدافها :

المحاسبة هى احد واهم فروع المعرفة التى تختص بتوليد البيانات والمعلومات وتوفيرها فى صورة ملائمة للوفاء باحتياجات معينة . وتقع البيانات والمعلومات المحاسبية فى اطار مميز يتحدد بخصائص محددة . فلا تقوم المحاسبة باعداد البيانات والمعلومات عن كل شىء ولكل غرض ، ولكنها تهتم اساسا بتوليد بيانات اقتصادية تخدم فى مجال اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بموضوع او عملية او مشكلة اقتصادية معينة . كما تقوم المحاسبة ايضا بتوفير البيانات والمعلومات التى تعكس نتائج قرارات اقتصادية سبق اتخاذها . وبذلك تكون اهم الخصائص المحددة والمميزة

للبيانات والمعلومات المحاسبية هى طبيعتها الاقتصاديه . هذا بالاضافه الى ان المحاسبة تتعامل عموما فى البيانات والمعلومات التى يمكن التعبير عنها فى صورة كمية . فقد تهتم المحاسبة مثلا بقياس وتحديد ما يمتلكه فرد ما من ثروة فى لحظة زمنية معينة ، وهى بذلك تقوم بتوفير البيانات والمعلومات التى تتعلق بقيمة الثروة او مقدارها وخصائصها ومكوناتها فى تلك اللحظة ، ومن ثم فهى تسهم فى تسهيل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بادارة تلك الثروة واستغلالها . ولكن المحاسبة لا تهتم مثلا بعدد افراد أسرة مالك الثروة أو التوزيع العمرى لهم ، وهى عوامل قد تؤثر فى اتخاذ القرارات المتعلقة بادارة الثروة واستغلالها ( لأنها قد تؤثر فى مدى قدرة الفرد على تحمل المخاطر مثلا ) ولكنها تقع خارج نطاق اهتمام المحاسبة . وذلك يرجع - كما سبق القول - الى أن المحاسبة تعنى أساسا البيانات التى يمكن التعبير عنها فى صورة كمية ، كما انه يشترط فى الغالب ان يتم هذا التعبير بوحدة قياس موحدة هى النقود .

ويتضح مما تقدم ان الهدف العام للمحاسبة هو امداد البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية . ويمكن اعتبارها فى هذا الشأن كمحصلة تفاعل نظامين اولهما للقياس والثانى للاتصال . فالبيانات والمعلومات المحاسبية ما هى فى واقع الامر الا نتاج نموذج للقياس، كما أن ربطها بالغرض المستهدف منها وتوصيلها للراغبين فيها بالصورة الملائمة بقوم على أركان نموذج للاتصال المحاسبى .

ويعد نموذج القياس المحاسبى فى واقع الامر متكامل الاركان من حيث الهدف من القياس وموضوعه واساليبه واجراءاته واساسه وكيفية التعبير عن نتائجه . فالهدف من القياس المحاسبى يتمثل فى توفير البيانات والمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بشأن موضوع او مشكلة اقتصادية معينة تمثل موضوع القياس المحاسبى . كما يتوافر فى المحاسبة من الاساليب والمبادىء

# الباب الأول

## فى الاطار النظرى للمحاسبة المالية

والقواعد ما يلائم تحقيق الهدف من القياس ويحكم إجراءاته . وقد سبق ان ذكرنا أن التعبير المحاسبى عن البيانات والمعلومات التى يتم قياسها غالبا ما يكون فى صورة كمية بوحدة قياس موحدة هى النقود ، هذا وسوف نتعرض للقياس بصورة اكثر تفصيلا فى النقطة التالية على اعتبار انه وظيفة من وظائف المحاسبة .

ويقوم نموذج الاتصال على اربعة اركان رئيسية هى : وجود مصدر للبيانات والمعلومات ، وجود وسيلة او أداة لتوصيل البيانات والمعلومات ، وجود اداة او رسالة تتضمن البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها ، ثم أخيرا وجود من يهمه الحصول على تلك البيانات والمعلومات . والامر الذى لاجدال فيه أن نموذج القياس المحاسبى يؤدى الى توفير معلومات ذات طبيعة اقتصادية عن انشطة وعمليات اقتصادية كما قد يؤدى ايضا الى توفير معلومات غير كمية فى هذا الشأن ، وبذلك يتحقق الركن الاول من أركان نموذج الاتصال . ولا تقف المحاسبة عند هذا الحد وانما تقوم أيضا بتوصيل البيانات والمعلومات الناتجة الى من يهمه أمر موضوع القياس ونتائجه . ولديها فى هذا الشأن من الدفاتر والسجلات والقوائم والحسابات والتقارير ما يخدم كأداة للاتصال وما يتضمن البيانات والمعلومات المرغوب توصيلها . ولما كان للاتصال مبادىء وقواعد يضمن الإلتزام بها زيادة فعاليته ، فان الالتزام بهذه القواعد والمبادىء لأغراض الاتصال المحاسبى سوف يزيد من فعالية المحاسبة فى تحقيق أهدافها .

## ٢ ـ وظائف المحاسبة :

يمكن القول طبقا لما تقدم ان للمحاسبة وظيفتين اساسيتين : وظيفة للقياس ، ووظيفة للاتصال ، وهذا ينطبق على جميع فروع المحاسبة ، التى سوف يرد التمييز بينها فيما بعد ، دون استثناء . غير أن توصيف كل ركن من اركان هاتين الوظيفتين يختلف فى الفروع المتعددة للمحاسبة بما يتلاءم

مع الاهداف الخاصة بكل فرع والتى تقع بصفة عامة فى اطار الهدف العام من المحاسبة . ولما كان هذا الكتاب يختص بالمحاسبة المالية فان توصيف وظيفتى القياس والاتصال سوف يتحدد هنا بما يتلاءم مع هــذا الفرع من فروع المحاسبة .

ويعتبر التعريف الوظيفى للمحاسبة المالية الذى ابداه موريس مونتز فى واقع الامر افضل توصــيف لوظيفــة القياس فيهــا حيث ينص على أن المحاسبة ( المالية ) تهدف الى :

( أ ) قياس الموارد التى تقع فى حيــازة وحــدات اقتصادية معينة ، ب ) أن تعكس الحقوق أو الالتزامات التى تقع على عاتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها ، ( جـ ) قياس التغيرات التى تطرأ على هــذه الموارد والحقوق والمصــالح ، ( د ) تخصيص هــذه التغيرات على فترات زمنية محددة ، واخيرا ، ( هـ ) التعبير عن العمليات السابقة فى صورة نقدية باعتبار النقود وحدة قياس موحدة (١) .

ويلاحظ أن هذا التعريف يهتم اساسا بوظيفة القياس دون الاتصال . ولاشك فى أن ذلك يعد قصورا جوهريا فى تعريف وظيفى للمحاسبة ، حيث تعــد وظيفة التقرير التى تقع فى إطار وظيفــة الاتصـــال من أهم وظائف المحاسبة (٢) وسوف نتناول كل من النقــاط الخمس السابقــة بقليــل من التفصيل ، ثم نعود لتوصيف وظيفة الاتصال .

---

1) **Maurice Moonitz : The Basic Postulates of Accounting : Accounting Research Study No. 1.** (New York. The American Institute of Certified Public Accountants, 1961) P. 23.

قام المؤلف بترجمة التعريف بتصرف دون المساس بالمفهوم أو المضمون.

(٢) انظــر مثــلا

**W. A. Paton, Essentials of Accounting.** Rev. ed. (New York : The Mecmillan Co., 1949).

**أ ـ قياس الموارد التى تقع فى حيازة وحدات اقتصادية معينة :**

يطلق على الوحدة الاقتصادية التى تقع فى حيازتها الموارد المرغوب قياسها، وسواء كانت هذه الوحدة فردا أو مجموعة من الافراد ، أو مشروع ، اصطلاح «الوحدة المحاسبية» . وهى تمثل مركز الجاذبية الذى يدور حوله نظام المحاسبة المالية . وتقع عملية قياس الموارد التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية فى اطار وظيفة القياس المحاسبى وتعد من أهم وأصعب اركانها كما سيتضح من الدراسة فيما بعد . ويعنى قياس الموارد تحديد قيمتها أو مقدارها فى لحظة زمنية معينة . وتتمثل الموارد فى كل الممتلكات التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية وكل الحقوق التى تكون لها قبل الغير سواء كانت حقوقا مالية او حقوقا عينية . فالاراضى والمبانى والآلات والمعدات والبضاعة التى يمتلكها مشروع معين تعد من موارده ؛ كما أن التزامات الغير المالية والعينية قبل المشروع تعد من موارده أيضا . ويطلق على هذه الموارد فى المحاسبة اصطلاح « الاصول » .

**( ب ) قياس الحقوق او الالتزامات ومصالح الملاك :** تتمثل الحقوق التى تقع على عاتق الوحدة الاقتصادية للغير بخلاف ملاكها فى التزامات الوحدة المالية للغير ، ويطلق عليها محاسبيا اصطلاح « الالتزامات » وقيام التزام الوحدة للغير يعنى مديونيتها للغير لأجل مسمى . وفى هذا الصدد قد يكون احد ملاك الوحدة أو بعضهم له صفة الدائن بالاضافة الى صفة المالك كأن يقرض الوحدة مبلغا من المال بصفة مؤقتة مثلا بالاضافة الى استثماره الدائم فيها . اما مصالح الملاك فتتمثل فى استثمارات الملاك المباشرة وغير المباشرة فى موارد الوحدة ( اصولها ) وهذه لا يمكن استردادها ماذامت الوحدة مستمرة فى نشاطها لاغراض تحقيق اهدافها . ويطلق على مصالح الملاك محاسبيا « حقوق الملكية » . وكما هو الحال فى الموارد فان قياس الالتزامات للغير وحقوق الملكية يعنى تحديد قيمة كل منهما أو مقداره .

**( ج ) قيـاس التغيرات التى تطرأ على الموارد والحقوق والمصالح :**

يعتبر انتـاج وتوفير السـلع والخـدمات هو الهـدف المشروع للوحـدات الاقتصادية ، والتى على اساسـها يتحـدد اطار الوحـدات المحاسبية . وتستخدم الموارد المتاحة للوحدة لتحقيق هذا الهدف بمـا يؤدى الى حدوث تغيرات فى قيمتها من لحظة زمنية الى اخرى . فحتى يمكن للوحدة ان تقوم بانتاج او توفير سلعة أو خدمة فانها ولا شـك سوف تستخدم أو تستغل موردا اقتصاديا والذى يمكن الحصول عليه اما نقدا أو بالاجل . وهى بذلك تستبدل موردا اقتصاديا ما بمورد اقتصادى آخر أو بالتزام بوفاء القيمة فى وقت لاحق . كما أن الوحدة الاقتصـادية عنـدما تقوم ببيع السلعة أو الخـدمة التى انتجتهـا أو عملت على توفيرها فهى تسـتبدل أيضـا موردا اقتصاديا بمورد اقتصادى آخر . ويترتب على عمليات التبادل هذه تغيرات فى تشكيلة الموارد والالتزامات وحقوق الملكية بالاضافة الى تغيرات فى قيمة أو مقدار كل منها . ذلك لأن انتاج وتوفير السلع والخدمات يهدف الى جانب اشباع احتياجات الافراد ـ الى تحقيق الربح فى معظم الاحيان . وهو الدافع الرئيسى وراء قيام الملاك باستثمار مواردهم فى نشاط الوحدة الاقتصادية . فاذا ترتب على هذه التغيرات زيادة فى الاصول لا يقابلها زيادة فى الالتزامات أو استثمارات جديدة من الملاك فان هذه الزيادة تعد محاسبيا بمثابة ارباح، أما اذا ترتب على هذه التغيرات حدوث نقص فى الاصول لا يقابله نقص فى الالتزامات وحقوق الملكية فان هذا النقص يعد محاسبيا بمثابة خسائر . ويعنى قياس التغيرات فى الموارد والحقوق والمصالح اذن قياس الارباح أو الخسائر .

**( د ) تخصيص التغيرات على فترات زمنية محددة :** وهـذا يعنى ان القياس المحاسبى لهذه التغيرات لابد وان يتم لفترات زمنية محددة بحيث تخدم المعلومات الناتجة من القياس فى الوفاء بالهدف فى الوقت المناسب وتمكن

من قياس مدى كفاءة الأداء خلال الفترة . وتسمى فترة القياس محاسبيا « الفترة المحاسبية » وقد جرت العادة على تحديدها بسنة ميلادية كاملة لأغراض المحاسبة المالية ، وذلك بصرف النظر عن تاريخ بدايتها .

**( هـ ) التعبير عن العمليات السابقة فى صورة نقود كوحدة قياس موحدة:**

نظرا لعدم امكان تجميع الاشياء غير المتجانسة رياضيا فى عدد واحد ، فان الامر يتطلب لامكان اجراء القياس ـ ضرورة وجود معيار موحد أو أداة موحدة يمكن بها التعبير عن الاشياء غير المتجانسة فى صورة وحدات قياس متجانسة . وتعد النقود معيار القياس الموحد الذى يخدم هذا الغرض فى المحاسبة المالية ، وذلك على اساس افتراض ان وحدات النقود متجانسة على مر الزمن .

وبهذا نكون قد انتهينا من توصيف وظيفة القياس فى المحاسبة المالية ، مع مراعاة ان التعريف السابق قد ركز على مواضيع القياس وفترة القياس ووحدة القياس دون التعرض الى اجراءات القياس وما يحكمها من مبادىء وقواعد ، وهي أمور سوف نتعرض لها فى الباب الثانى من هذا الكتاب .

اما وظيفة الاتصال فى المحاسبة فتدور حول التقارير والقوائم المحاسبية عموما ، وبصفة خاصة الحسابات التى تعكس نتائج عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر والقوائم التى تعكس موارد الوحدة والتزاماتها للغير وحقوق الملكية . وعلى هذا الاساس تبدأ وظيفة الاتصال من حيث تنتهى وظيفة القياس . وتقوم وظيفة الاتصال على توصيل المعلومات الناتجة عن القياس الى من يهمه الامر فى هذا الشأن من اطراف متعددة . فهذه المعلومات تهم الملاك أولا وقبل كل شىء كما تفيد الادارة لاغراض تقييم كفاءتها فى استغلال الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية ، كما قد تفيد العاملين والدائنين والجهات الحكومية المختلفة .

وخلاصة القول ان وظائف المحاسبة تتلخص فى انهـا تقوم بتحليـل وقيـاس وتجميع وتنسيق وتلخيص البيانات المتعلقة بتخصيص واستغلال الموارد الاقتصادية وتوفير البيانات والمعلومات الناتجة لكل من يهمه أمر تلك الموارد وذلك بصرف النظر عن سبب الاهتمام وما يترتب عليه من نتائج .

**٢ ــ فروع المحاسبة :**

كانت المحاسبة فى بداية ظهورها فى القرن الخامس عشر الميـلادى لا تعدو ان تكون نظاما مبسطا لتسجيل العمليات المالية التى تتم بين التجار فى مدن ايطاليا القديمة طبقا لقاعدة القيد المزدوج (١) . ولقد استمر وضع المحاسبة على هذه الحالة لفترة طويلة من الزمان حتى بدات المحاسبة فى التطور فى اواخر القرن الثامن عشر واستمر التطور حتى الآن ، واشتمل على توسيع نطاق المحاسبة وتعدد فروعها . وقد كان من اهم العوامل التى ادت الى هذا التطور ما يلى :

- الثورة الصناعية وما ترتب عليها من زيادة الحاجة الى معلومات اكثر دقة وأكثر تفصيلا ليس عن العمليات الماليـة للوحدة المحاسبية فحسب ، وانما ايضا عن العمليات الانتاجية والاقتصادية عموما .

- زيادة التدخل الحكومى فى شأن تنظيم وتوجيه ورقابة المشروعات التجارية والصناعية وما يقتضيه هـذا الوضـع من ضرورة توفير البيانات والمعلومات التى تمكن الحكومة من تخطيط سياسات التدخل تخطيطا سليما والرقابة على تنفيذها .

---

(١) يمكن للقارىء أن يطلع على التطورات التاريخية للمحاسبة فى صورة متكاملة ومختصرة فى

Eldon S. Hendrikson, Accounting Theory (Homewood, Ill. Richard D. Irwin, 1965). Ch. 2.

• ظهور المشروعات كبيرة الحجم اما نتيجة لنمو المشروعات الصغيرة على مر الزمن او كنتيجة لاندماج عدة مشروعات صغيرة فى مشروع واحد . وبصرف النظر عن كون هذه المشروعات تجارية او صناعية ، فان وظائف الاداره فيهـا تصبح معقدة للغاية . ومن ثم تتطلب العديد من البيانات والمعلومات حتى يمكن اداؤها على الوجه الاكمل .

• قيام الحكومات الحديثة بمزاولة النشاط الاقتصادى بطريق مباشر .

• زيادة عدد الدول التى تتبع نظام الاقتصاد المخطط وخاصة فى الدول النـامية .

وقد ادت هذه العوامل وغيرها الى اتساع نطاق المحاسبة وتعدد فروعها بحيث يمكننا الآن أن نميز بين فروع سبعة لها كالآتى :

( أ ) المحاسبة المالية — Financial Accounting

(ب) محاسبة التكاليف الصناعية — Industrial Cost Acccunting

( ج ) المحاسبة الادارية — Managerial Accounting

( د ) المحاسبة الرياضية ، أو الاساليب الكمية

Mathematical Accounting or Quantitative Methods

( هـ ) المحاسبة الحكومية ، أو محاسبة الاعتمادات المالية

Government, or Fund Accounting

( و ) المحاسبة القومية ، أو المحاسبة الاقتصادية

National Income, or Economic, Accounting

( ز ) المراجعـة — Auditing

وسوف نتناول كل من هذه الفروع بقليل من التفصيل .

**( أ ) المحاسبة المالية :**

تعد المحاسبة المالية استمرارا لتسجيل العمليات طبقا لقاعدة القيد المزدوج . وهى بوضعها الراهن تعد نتاج التطور التاريخى لما يقرب من خمسة قرون من الزمان . هذا ويمكن تعريف المحاسبة المالية فى وضعها الراهن على أنها نظام للقياس والاتصال يعمل على تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية والاقتصادية للوحدة المحاسبية بما يمكن من قياس نتيجة عملياتها من ربح أو خسارة لفترة زمنية معينة ، ويمكن من اظهار ما لديها من موارد وما عليها من التزامات فى لحظة زمنية محددة ، ويوفر المعلومات الناتجة عن كل ذلك لمن يرغب فى الاستفادة منها . هذا وقد سبق التعرض لوظائف المحاسبة المالية بالتفصيل فى البند السابق .

**( ب ) محاسبة التكاليف الصناعية :**

ويعد هذا الفرع من فروع المحاسبة وليد الثورة الصناعية برغم أن جذوره تمتد الى ما قبل ذلك . وتخدم محاسبة التكاليف المنشآت الصناعية بصفة خاصة ، غير أن نطاقها قد اتسع فى العصر الحديث ليغطى المشروعات التجارية ومشروعات الخدمات . وفى بداية تطورها كانت محاسبة التكاليف تهتم بتجميع وتحليل وتبويب عناصر التكاليف على أساس تاريخى لأغراض تحديد تكلفة الانتاج وتقييم المخزون وتحديد الاسعار . وقد حدث فى هذا الفرع من فروع المحاسبة تطورات جوهرية ادت الى عدم الاعتماد على الحصر التاريخى للتكلفة بصفة كلية وأصبح الاعتماد على التقديرات المقدمة للتكاليف من أهم خصائص نظام محاسبة التكاليف الجيد .

وتعتمد المحاسبة المالية الى حد كبير فى العصر الحديث على محاسبة التكاليف كمصدر رئيسى وهام للبيانات .

**( جـ ) المحاسبة الادارية :**

وهو ذلك الفــرع من فروع المحاسبة الذى يهــدف الى توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لاتخاذ قرارات اقتصادية معينة . وتهدف المحاسبة الاداريه الى توفير البيانات والمعلومات الملائمة لمساعدة الادارة بصفة خاصة فى اداء وظائفها المختلفة وخاصة وظيفتى التخطيــط والرقابة . فهى تمــد الادارة بالبيانات والمعلومات التى تساعدها فى القيــام برســم السياسات ووضع الخطط المختلفة لاستغلال الموارد المتاحة لها ، كما تسهم فى تمكين الاداره من متابعة تنفيذ الخطط والرقابة على كفاءة الاداء . وتختلف المحاسبه الادارية عن المحاسبة المالية فى أن الاولى تنتج بيانات ومعلومات تفصيليه خاصة لأغراض محددة بينما تنتج الثانية معلومات تجميعية عامة يمكن أن تخدم مجموعة عريضة من الاغراض . كما تختلفان فى أن المحاسبة المالية تعتمد اساسا على البيانات التاريخية بينما تعتمد المحاسبة الادارية على البيانات والمعلومات المتوقع أن تنتج فى المستقبل بحدوث أحداث معينة أو عند تنفيذ خطط محددة أو باتخاذ قرارات خاصة ، وهذا لا يعنى أن المحاسبة الادارية لا تهتم بالبيانات التاريخية بل تعد البيانات التاريخية من أهم أسس مقارنة الاداء الفعلى بالمخطط لأغراض قياس كفاءة الاداء . وتعد المحاسبة الادارية فى واقع الامر امتدادا لمحاسبة التكاليف فى اطارها الحديث الذى يعتمد على الاساس المعيارى للقياس ، ولهذا نجد أن كثير من الكتاب يدمج بينهما .

**( د ) المحاسبة الرياضية :**

انبرى العديد من الكتاب منذ الستينات فى محــاولة لوضــع النموذج المحاسبى فى صورة رياضية ، كما تعددت المحاولات فى شأن الاستفادة من بعض الاســاليب الرياضية والاحصائية لأغراض تحســين نتــائج القياس المحاسبى وجعل نتائجه اكثر ملاءمة للاغراض المرجوة منه وتحسين وسائل

الاتصال . ومن الاساليب الرياضية والاحصائية المفيدة فى تصميم نموذج القياس والاتصال ما يلى :

- أسلوب المعاينة الاحصائية Statistical Sampling واستخدامه فى جمع البيانات والتحقق العلمى من مدى صحتها .

- اساليب العرض الاحصائى فى شكل رسوم بيانية لخطوط الاتجاه العام وخرائط الانتشار وخرائط الرقابة الاحصائية واستخدامها فى عرض البيانات المحاسبية .

- أساليب جبر المصفوفات الرياضية واستخدامها فى مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية ، واساليب البرمجة الرياضية ، الخطية منها وغير الخطية ، واستخداماتها فى مجال المحاسبة الادارية ، كأداة لربط نموذج القياس والاتصال الخاص بها بنموذج اتخاذ القرارات الذى تستخدمه الادارة .

- تشغيل النظام المحاسبى على الحاسبات الالكترونية وما يقتضيه ذلك من برمجة النموذج للحاسب وتحديد صيغة مدخلاته ومخرجاته ، وما أدى اليه من امكانيات اداء الكثير من الوظائف التى كان يقوم بأدائها المحاسب آليا .

ورغم ما تقدم فان هذه الاساليب لا يمكن اعتبارها بحال من الاحوال فرع من فروع المحاسبة ، وذلك لأنها بالاضافة لكونها اجزاء من علوم قائمة بذاتها ، فهى تخدم جميع فروع العلوم الانسانية والطبيعية .

**( هـ ) المحاسبة الحكومية :**

ويطلق على المحاسبة الحكومية ايضا محاسبة الاعتمادات ، ذلك لان أساس تصميم نظام المحاسبة الحكومية يقوم على المحاسبة لمجموعة من

الموارد المالية يتم تعيينها وتخصيصها لاداء مجموعة انشطة تهدف الى تحقيق غرض معين فى ضوء مجموعة من القيود والقواعد القانونية . ويطلق على هذه الموارد اصطلاح « اعتمادات » ويعد الاعتماد فى الواقع بمثابة وحدة محاسبية قائمة بذاتها . ولا تهدف المحاسبة الحكومية لقياس الربح او المركز المالى كما هو الحال فى المحاسبة المالية ، كما لا تهدف الى قياس التكلفة كما هو الحال فى محاسبة التكاليف وانما تهدف فى صورتها التقليدية الى تسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية لتسهيل التحقق من مسايرتها للقواعد واللوائح والقوانين ، ومن ثم يطلق عليها فى بعض الاحيان محاسبة الرقابة المالية والقانونية .

**( و ) المحاسبة القومية :**

ويطلق عليها ايضا المحاسبة الاقتصادية وهى تعتبر حديثة العهد بالمقارنة بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية . وقد بدات انظمة الحسابات القومية تظهر فى صورة متكاملة منذ الحرب العالمية الثانية . وتقوم المحاسبة القومية على اساليب المحاسبة المالية بالاضافة الى الاساليب الرياضية والاحصائية لتوليد البيانات والمعلومات التى تعكس مستوى الاداء الاقتصادى لوحدات المجتمع الاقتصادية فى صورة مجتمعة على مدار فترة زمنية محددة . وهى تسترشد فى هذا الصدد بالمبادىء والقوانين الاقتصادية فى شأن القياس المحاسبى وتوصيل البيانات والمعلومات الناتجة عنه لمن يهمهم الامر . وتتعدد مستويات الوحدة المحاسبية فى المحاسبة القومية وتتدرج من مستوى الصناعة ، الى القطاع الى المجتمع ككل . وتساعد البيانات والمعلومات المتولدة عن المحاسبة القومية مساعدة فعالة فى التحليل الاقتصادى وتبرير الظواهر الاقتصادية ودراستها ، كما تساعد المخطط القومى فى رسم السياسة الاقتصادية العامة للمجتمع .

**( ز ) المراجعـة :**

تعتبر المراجعة احد الوظائف وثيقة الصلة بوظائف المحاسبة والمستقلة عنهـا فى نفس الوقت ، وتهـدف المراجعـة الى التحقق من دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وخاصة تلك التى تتولد عن المحاسبة المالية . وهى تقوم ايضا على نموذج للقياس ونموذج للاتصال حيث يهدف النموذج الاول الى قياس درجة الثقة فى البيانات والمعـلومات المحاسبية ويختص الثـانى بتوصيل نتائج القياس الى من يهمه الامر فى صورة مناسبة . وتتوقف درجة الثقة فى البيانات المحاسبية على موضوعيتها ومدى التزامها بمبادىء وقواعد واجراءات القياس المحاسبى ومدى دقة تعبيرها عن حقيقة موضوع القياس. ومن ثم فان المراجعة تضفى على البيانات والمعلومات المحاسبية درجة اكبر من الثقة فيها . وتنقسم المراجعة الى قسمين : احدهما يطلق عليه المراجعة الخارجية ويتولى القيام بهـا شخص أو جهـة خارجية يطلق عليه المراجع الخارجى . ويختص هـذا المراجع اساسا بالتحقق من نتائج القياس فى المحاسبة المالية سـواء كان هـذا القياس متعلقا بنتائج عمليـات الوحدة المحاسبية من ربح أو خسـارة او متعلقـا بمركزها المالى كمـا ينعكس فى اصولها والتزاماتها . أما القسم الثانى ، فيطلق عليه المراجعة الداخلية وهى تتم بمعرفة افراد داخل الوحدة المحاسبية ومن العاملين فيها . وحتى تحقق الغرض منها فلابد وان تكون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة تنظيميا واداريا عن وظائف المحاسبة المالية . ولاتقتصر المراجعة الداخلية على التحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية وانما يمكن ان تنسحب على وظائف ادارية وتنظيمية اخرى .

بهذا العرض الموجز لأهداف المحاسبة بصفة عامة ولوظائفها واقسامها نكون قد حققنا الهدف من هذا الفصل وننتقل فى الفصل التالى الى تحـديد موقع المحاسبة من العلوم الاخرى .

# الفصل الثانى

## علاقة المحاسبة بالعلوم الاخرى

**مقـــدمة :**

من استعراضنا للاهداف العـامة للمحاسبة ووظائفها واقسامهـا فى الفصـل السابق يمكننا تعريفهـا بانها مجموعة من الاســاليب الحسابية والرياضية والاقتصـادية منظمة ومنسقة فى اطار من المفاهيـم والمبـادىء الاسـاسية التى تحوز القبول العام ، والتى تتأثر بمحيط عمـل المحاسـبة الخاص بالزمان والمكان ، تهدف الى قياس البيانات والمعلومات وتوفيرها فى صوره كمية للمسـاعدة فى اتخاذ القرارات الاقتصـادية التى تتعلق بتخصيص الموارد النادرة وادارتها واستغلالها بكفاءة .

ومن هذا التعريف الموجز نجد ان المحاسبة لهـا علاقات وثيقة ببعض العلوم الاخرى نتعرض منها الى ما يلى :

**١ ــ علاقة المحاسبة بعلم الاقتصاد :**

يعتبر الاقتصاد أحـد العـلوم الانسانية Social Sciences ومن اهمها ، ان لم يكن فعلا أهمها . ويقوم الاقتصاد على حل المشكلة الاقتصادية التى تتمثل فى وجود موارد اقتصـادية محدودة المقدار ونادرة يمكن استغلالها فى فرص استغلال بديلة متعددة لانتاج سلع وخدمات ذات قدرة على الوفاء بقدر من احتياجات ورغبات الافراد غير المحدودة . فيهتم الاقتصاد بدراسة السلوك الاقتصادى للانسان لأغراض تحديد احتياجاته الاقتصادية والتعرف على سلم تفضيله للسلع والخـدمات المختلفة ، ثم يعمل على التوفيق بين الاحتياجات والرغبات الانسـانية المختلفة والقدرة الانتاجية للموارد الاقتصـادية

المتاحة ، ويحدد الطريقة المفضلة لتخصيص هذه الموارد على فرص الاستغلال البديلة المختلفة بحيث يمكن الوفاء بأكبر قدر ممكن من احتياجات الافراد ورغباتهم باستغلال القدر المتاح من الموارد افضل استغلال ممكن . ويعمل الاقتصاد بصدد ذلك كله على وضع معايير ومبادىء السلوك الامثل سواء فيما يختص بتخصيص الموارد النادرة على فرص الاستخدام البديلة، او فيما يختص بادارة واستغلال تلك الموارد فى الفرص التى يتم تخصيصها لها ، او فيما يختص بتوزيع الناتج من الاستغلال من سلع وخدمات على المستحقين فيه ، او فيما يختص بالسلوك الانفاقى للافراد فى الحصول على السلع والخدمات المختلفة . فاذا استرشد من يتخذ القرار بشأن أى من هذه المشاكل الفرعية بالمعايير والمبادىء الاقتصادية الملائمة ، فان القرار الذى يتخذه يصبح افضل ما يمكن اتخاذه فى ظل ما يحيط به من ظروف وقت اتخاذه . ويتطلب الامر فى هذا الصدد أن يكون متخذ القرار ملما بالمبادىء والمعايير الاقتصادية التى تتلاءم مع موضوع القرار ونتائجه المتوقعة .

ومن استعراضنا لوظائف المحاسبة واهدافها فى الفصل السابق تبرز لنا درجة الصلة ومقدار الارتباط بين المحاسبة والاقتصاد . فالمحاسبة – كما سبق أن اوضحنا – تقوم على نموذج لقياس موارد ومتغيرات وعمليات وتدفقات اقتصادية لتوفير بيانات ومعلومات ذات طبيعة اقتصادية عن قيمة هذه العناصر أو مقدارها ، وخصائصها ومكوناتها . فمواضيع القياس المحاسبى تنبثق جذورها اساسا من الاسس والمبادىء والمعايير الاقتصادية والا ما توافر للبيانات والمعلومات المحاسبية الدلالة الاقتصادية الملائمة لتحقيق الهدف من توليدها وتوفيرها للمستفيدين منها . فلا ريب اذن فى أن نجد المحاسبة قد تبنت الكثير من المصطلحات الاقتصادية ، واستخدمت العديد من أدوات التحليل الاقتصادى ، وارتكزت على تطبيق النظرية

## اسـئلة الفصـل الأول

### السؤال الأول :

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية بأختصار شديد :

أ ـ تهتم المحاسبة بتوليد معلومات لكل الأغراض التى يحتاجها الانسان .

ب ـ يقع فى دائرة القياس المحاسبى كل ما يمكن قياسه نقدا او عينا .

جـ ـ المحاسبة هى نظام جزئى لتوصيل المعلومات بعد توفيرها من مصادر أخرى .

د ـ تقتصر وظيفتى القياس والاتصـال على المحاسبة المالية دون فروع المحاسبة الاخرى .

هـ ـ تمثل الوحدة المحاسبية محور اهتمام المحاسبة .

و ـ تمثل الحقوق التى تقع على عاتق الوحدة المحاسبية مجموعة الديون التى تلتزم بادائها للغير .

ز ـ لا تصلح النقود كوحدة قياس فى المحاسبة لتغير قيمتها طبقا للتقلبات فى الأسعار .

ح ـ رغم تعدد فروع المحاسبة الا انها كلهـا تقوم على اسس ومبـادىء المحاسبة المالية .

### السؤال الثانى :

استكمل العبارات التالية لتعطى مدلولها الصحيح .

أ ـ يعد نموذج القياس المحاسبى .... لا من حيث الهدف فقط ولكن ايضا من حيث ....

ب ـ يقوم نموذج الاتصال المحاسبى على .... اركان هى ....

جـ ـ تهدف المحاسبة المالية الى قياس الموارد .... والحقوق والالتزامات .... والتغيرات .... وتخصيص ... على فترات زمنية ، وتعتبر .... وحدة القياس الرئيسية .

د ـ تحدث التغيرات فى الموارد نتيجة .... وذلك تحقيقا لأهدافها .

هـ ـ يمكن تعريف المحاسبة المالية على انها نظام .... يعمل على تحليل .... بما يمكن من ....



الاقتصادية فى بنـاء نموذج للقياس المحاسبى ، ســواء كان ذلك من حيث الموضوع ، أو الهدف ، أو المعيار أو وحدة القياس .

ولا تقع العلاقة بين المحاسبة والاقتصاد فى اتجاه واحد ، بمعنى أن المحاسبة ليست دائما المستفيد ، بل أن العلاقة فى واقع الأمر هى علاقة تبادل منافع ناتجة عن تداخل فى المنطلقات والاهداف . فكما نجد أن المحاسبة قد تبنت الكثير من المصطلحات الاقتصادية ، نجد أن الاقتصاد أيضا قد تبنى العـديد من المصطلحات المحاسبية ، وكمـا وجدنا أن المحاسبة تعتمد على الكثير من المبادىء والمعايير الاقتصادية نجد أن الاقتصـاد قد اعتمـد على البيانات والمعلومات المحاسبية للتحقق من مدى صحة هذه المبادىء والمعايير النظرية ومدى توافقها مع واقع التطبيق العملى لهذا لا مفر من الاستعانة بالعديد من الاساليب المحاسبية فى حل المشاكل الاقتصادية لدرجة لا تمكن من التعرف على حدود كل منهما فى مجال المحاسبة القومية او المحاسبة الاقتصادية . ففى هذا الفرع من فروع المحاسبة بالذات والذى يعد ايضا فرعا من فروع الاقتصـــاد ، لابد ان يعمل الاقتصادى والمحاسب جنبا الى جنب حيث يتفاعل اطار النظرية الاقتصادية مع نموذج القياس المحاسبى تفاعلا تاما .

ولعل ما تقدم يوحى بأن المحاسبة والاقتصاد قد نبعتا من نفس المنبع عند نشأتيهما ، غير ان كاننج Canning يرى خلاف ذلك حيث يقول :

«لكل من مهنتى الاقتصاد والمحاسبة منابعها المستقلة اذا ما نظرنا اليهما من الناحية التاريخية فلم تلاحظ احدهما بجدية الاعمـال المنشـورة للاخرى فى الفترة المشتركة لبداية تطورهما ، كما لم يكن احدهما يتوقع ، بل لم يكن احدهما يستطيع ان يتوقع ، امكانيات تبـادل المنافع بينهما ، الذى يعترف بها كل الدارسين المفكرين فى كل من المجالين فى الوقت الحاضر . ولا يقتصر

[illegible] على الاستقلال فى المنبع وانما نجد أن كلا من الجانبين كان له [illegible] به منذ البداية ولا يمكن اعتبار أى من هذين الفرعين من [illegible] الآخر أو منبعثا منه فى أى وقت من الاوقات . ولكننا [illegible] أن موضوع الاهتمام كان مشتركا بينهما منذ البداية [illegible] .

ويؤكد هذه النقطة الاخيرة جورج ماى بقوله « عندما تتوازى المحاسبة مع الاقتصاد فى المسيرة فان ذلك يكون نتيجة توازى مسيرتهما مع ما يقع فى مجال الاعمال » (٢) وخلاصة القول ان الاقتصاد والمحاسبة لهما صلات وثيقة ببعضهما ويتبادلان المنافع فيما بينهما بشكل يجعل دراسة المحاسب لعلم الاقتصاد ضرورة ملحة لاداء مهمته على الوجه الاكمل ، وكما يجعل دراسة الاقتصادى للمحاسبة ضرورة اساسية لامكان معالجة المشاكل الاقتصادية فى صورة تقبل التطبيق العملى ، ذلك كله رغم استقلال نشأة الاقتصاد عن نشأة المحاسبة .

## ٢ ــ علاقة المحاسبة بادارة الاعمال :

يمكن القول ان ادارة اى وحدة اقتصادية تتلخص ببساطة متناهية فى تحديد الهدف المرغوب تحقيقه ، توفير الموارد اللازمة لهذا الغرض ، رسم السياسات ووضع الخطط اللازمة لاستغلال الموارد لغرض تحقيق الهدف ، شحذ الهمم لوضع الخطط والسياسات موضع التنفيذ ، متابعة الاداء وتقييمه فى ضوء الخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الاهداف . وفى كل مرحلة من

---

1) J.B. Canning, The Economics of Accountancy, (New York The Ronald Press Co., 1929).

ترجمة المؤلف بتصرف مع الحفاظ على المضمون

2) G.O. May, Twenty Five year of Accounting Risponsibility 1911-1936; Essays and Discussions, B.C. Hunt, ed., (New York : American Institute Publishing Co., 1936).

هذه المراحل تواجه ادارة الوحدة الاقتصادية او المشروع بالعديد من البدائل المتاحة التى يلزم دراستها واختيار الافضل من بينها . وكل قرار يتم اتخاذه فى هذا الصدد يكون عرضة للصواب او للخطا طبقا لمدى توافر المعلومات اللازمة لاتخاذه ومدى ملاءمتها لموضوعه ومدى دقتها وصحة توقيتها . والادارة الرشيدة هى التى تستند الى المعايير والمبادىء الاقتصادية التى تتلاءم مع الظروف المحيطة بها لأغراض اتخاذ قرار معين من ناحية ، وتعرف طبيعة وخصائص ومصادر البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ ذلك القرار من ناحية اخرى .

ويعد النظام المحاسبى للوحدة الاقتصادية او المشروع أهم مصدر من مصادر البيانات والمعلومات التى يمكن أن تتاح للادارة لأغراض اتخاذ قراراتها فى شأن ادارة الموارد الاقتصادية لتحقيق الاهداف المرغوبة ، والتى عادة ما تنطوى على تحقيق اكبر قدر ممكن من الارباح . فالقياس المحاسبى للمركز المالى للمشروع يمكن الادارة من معرفة مقدار الموارد الاقتصادية المتاحة وقدرتها على تحقيق الاهداف المرغوبة ، كما أن قياس الربح والربحية يمكن الادارة من معرفة مدى تحقيق الاهداف فى هذا الشأن ، ويساعدها على رسم سياستها ووضع خططها فى هذا الشأن . فنتيجة القياس المحاسبى ـ والتى تعد غاية فى حد ذاتها فى المحاسبة ـ تمثل اداة او وسيلة تساعد الادارة فى تحقيق أهدافها . واذا ما نظرنا فى الاهداف الحديثة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية لوجدنا العديد من صور التداخل بين وظائف كل منها ووظائف الادارة . فالاهداف الحديثة للمحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف تنطوى على امداد بالمعلومات اللازمة والوقتية والصالحة لتخطيط الانتاج والارباح فى الوقت الذى يعد فيه أهم وظائف الادارة الحديثة . كما تتضمن أهداف المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف تصميم وادارة انظمة الرقابة على الاداء وقياس كفاءته ، وتوليد البيانات

والمعلومات الملائمة لهذا الغرض وذلك فى الوقت الذى تعد فيه وظيفة الرقابة اهم وظيفة للادارة الحديثة بعد وظيفة التخطيط . أضف الى ذلك أن تطبيق أساليب التحليل الكمى فى المحاسبة ينطوى على تصميم نماذج لاتخاذ القرارات وتوفير البيانات الملائمة لها بما يسهل من مهام الادارة فى هذا الشأن .

ولا يتوقف ارتباط المحاسبة بالادارة عند هذا الحد بل يمتد ايضا الى وظيفة الاتصال التى اصبحت فى العصر الحديث وظيفة هامة من وظائف الادارة لكبر حجم الوحدات الاقتصادية أو المشروعات وتعقد عملياتها . وتعد القوائم والتقارير والموازنات المحاسبية من اهم أدوات الاتصال التى تعتمد عليها الادارة فى هذا الصدد .

ومما تقدم يمكن القول باختصار ان ادارة اعمال الوحدة الاقتصادية أو المشروع فى العصر الحديث دون توافر البيانات والمعلومات المحاسبية تصبح من قبيل المستحيلات ، كما ان ادارة هذه الاعمال دون الالمام بالمبادىء والمعايير الاقتصادية يؤدى حتما الى الفشل الذريع .

### ٣ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والاحصائية :

للمحاسبة روابط وثيقة بالعلوم الرياضية والاحصائية ، حيث تلجأ المحاسبة للعديد من الأدوات والاساليب الرياضية والاحصائية للاستعانة بها فى شأن القياس المحاسبى . فنجد مثلا أن قاعدة القيد المزدوج الذى عاصر تطورات المحاسبة بجميع فروعها على مر السنين والقرون تنبثق أساسا من المتساوية الرياضية ، كما أن جميع عمليات المحاسبة وحساباتها وقوائمها يمكن التعبير عنها فى الواقع فى صورة معادلات رياضية . بل ان نموذج القياس المحاسبى بكامل أركانه يمكن وضعه فى صورة نموذج رياضى .

هذا وتعتبر قواعد تصـــنيف الحسابات وتقسيمها محاسبيا مســـتمدة اساسا من القواعد الاحصائية لتصنيف وتبويب البيانات والمعلومات . وقد ازداد ارتباط المحاسبة بالعلوم الاحصائية حديثا حيث اتسع نطاق عمليات المحاسبة وازدادت تعقيـــدا فى الوقت الذى زاد فيه الاهتمام بمدى ملاءمه البيانات والمعلومات المحاسبية للغرض المستهدف منها . فنجد مثلا ان اسلوب المعاينة الاحصائية قد اصبح من الاساليب الهامة فى شأن القياس والتحقق المحاسبى ، لان الاستعانة بهذا الاسلوب يؤدى الى توفير بيانات ومعلومات اكثر ثقة واقل تكلفة وانسب توقيتا ، كما يمكن قياس درجة الثقة فيها علميا عند استخدام اسلوب المعاينة الاحصائية . ونجد ايضا ان تطبيق نظرية الاحتمالات وقواعدها عند توفير البيانات المحاسبية أصبح من الامور الواردة فى الكتابات المحاسبية فى شـــأن القيـــاس المحاسبى لزيادة منفعة البيانات والمعلومات المحاسبية بصدد اتخاذ القرارات الاقتصادية . فلم تعد اهتمامات المحاسبة فى العصر الحديث تنحصر فى القياس التاريخى لآثار عمليات التبادل الاقتصادية ، وانما أصبحت المحاسبة تهتم ايضا بقياس الآثار المتوقعة عن هذه العمليات فى المستقبل بما يدعو الى الاستعانة بالاساليب العلمية فى التقدير والتحقق والقياس ، وهى اساليب احصائية . وبذلك اصبح نموذج القياس المحاسبى نموذجا احتماليا أكثر منه نموذجا للقياس المؤكد . وتبدو اهمية ذلك بصورة واضحة فى المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف كما ان لهـــا آثارها الملحوظة فى نموذج القياس الخاص بالمحاسبة المالية ، هـــذا بالاضافة الى ما تتركه نظرية الاحتمالات من بصمات واضحة على عمليات مراجعة الحسابات فى العصر الحديث .

**٤ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية :**

تهتم العلوم السلوكية بتفهم وتفسير السلوك البشرى والتنبؤ به ، وذلك عن طريق تجميع البيانات والمعلومات التى تساعد فى توصيف وتقنين

ابعاد هذا السلوك وجوانبه بحيث يمكن تبريره علميا .

ورغم ان هناك من الروابط القديمة بين العلوم الانسانية أو الاجتماعية، مثل علم الاقتصاد وعلم الادارة ، ما ادى بها الى السبق فى دراسة هذه الروابط والاستفادة منها ، فان محاولة الربط بين العلوم السلوكية والمحاسبة يمكن ان تعد فى طور مهدها .

ويمكن القول ان اتجاه المحاسبين حديثا الى دراسة العلوم السلوكية ومحاولة الاستفادة منها فى شأن القياس والاتصال المحاسبى ، يرجع الى ما تكشف من علاقات وروابط بين هذه العلوم والاقتصاد والادارة من ناحية، والى ما يوجد من علاقات وروابط بين الاقتصاد والمحاسبة والادارة من ناحية اخرى .

وتهدف الدراسات المحاسبية السلوكية الى محاولة تفهم واستيعاب السلوك البشرى وتفسيره فى مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وزيادة فاعلية المعلومات المحاسبية فى شأن جعلها اكثر ملاءمة لاحتياجات متخذى القرارات فى ضوء خصائصهم السلوكية .

ولاشك فى ان العلاقة بين المعلومات المحاسبية وسلوك الافراد القائمين على اتخاذ القرارات وتنفيذها لا يمكن تجاهلها . فالمعلومات المحاسبية قد تؤدى الى تغير فى سلوك الافراد الناتج عن عوامل اخرى بخلاف البيانات والمعلومات المحاسبية قد يتطلب تغير فى المعلومات المحاسبية من حيث الشكل أو المضمون او المفهوم .

وقد ادى اتجاه المحاسبين نحو دراسة العلوم السلوكية فى الفترة الاخيرة الى اثارة الكثير من الجدل والعديد من التساؤلات ، كما تواجه الدراسة فى هذا المجال كثير من المشاكل والصعوبات . وليس هنا بالمكان الملائم لسرد الجدل والاجابة عن تلك التساؤلات أو حل هذه المشاكل وتذليل

الصعوبات ، وانما كل ما نريد تأكيده هو ان دراســة المحاســب للعــلوم السلوكية اصبح من الامور المقرر وجوبها اذا كان له ان يؤدى وظيفته على الوجه الاكمــل .

### ٥ ـ علاقة المحاسبة بالقانون :

تقع علاقة القانون بالمحاسبة فى اتجاهين . فالقانون يعد احد المصادر الالزامية لبعض المبادىء والقواعد المحاسبية التى تتعلق بالقياس والاتصال، كما ان المحاسبة تعد بمثابة أحد الادوات المفيدة بصدد التحقق من الالتزام ببعض الاحكام والنصوص القانونية . ويبرز تأثير القــانون على المحاسبة بوجه خاص فى المحاسبة المالية ، حيث نجد من النصوص القانونية ما قد يلزم المحاسب باجراءات معينة بشــأن تصميم النظام المحاسبى ، وبشــأن التقارير والقوائم المحاسبية . فنجد مثلا أن قوانين الشركات تتعرض لكثير من الامور المحاسبية كتنظيم الدفاتر التجارية وشــكل القوائم والحســابات الختامية وطريقة عرضها ونشرها ، ومعالجة توزيع الارباح وما الى ذلك من مشاكل القياس والاتصال المحاسبية .

ففى مصر مثلا نجد ان القانون رقم ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ قد نظم عمليات امساك الدفاتر التجارية التى تمثل صميم نظام المحاسبة المالية ، كما ألزم قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ الشركات بنشر ميزانياتهــا وحساب الارباح والخســائر سنويا كما وضح القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ البيانات المحاسبية الواجب اظهارها فى هذه القوائم والحسابات الواجبــة النشر .

هذا كما تتأثر القواعد والاجراءات المحاسبية بالنصوص القانونية كما هو الحال فى قواعــد واجراءات الافلاس والتصــفية والاندماج والمعالجة الضريبية للضرائب المختلفة التى تتحملها الوحدة المحاسبية والعاملين فيها .

والواضح ان مدى تأثر المحاسبة بالتشريعات القانونيه ـ سواء كان هذا التأثر من حيث الاجراء او من حيث شكل وجوهر البيانات والمعلومات المحاسبية الناتجة ـ يختلف من دولة الى اخرى . غير انه يمكن القول ان هذا التأثر يكون اكثر وضوحا كلما زاد التدخل الحكومى فى الشئون الاقتصادية ، حيث يكون هذا التدخل فى الغالب معززا بتشريع . ومن ثم وجب على المحاسبة أن تلتزم بروح التشريع فى هذا الصدد . ففى مصر مثلا نجد أن قيام القطاع العام وسيادته على النشاط الاقتصادى قد ولد الحاجة الى توحيد الانظمة المحاسبية المطبقة فى الوحدات الاقتصادية التابعة له . وعلى هذا الاساس صدر النظام المحاسبى الموحد بالقرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ ملزما لجميع هذه الوحدات ( فيما عدا البنوك وشركات التأمين ) بتطبيقه اعتبارا من أول السنة المالية ٦٧/٦٨ . وقد صدر النظام المحاسبى منظما وموحدا ومحددا لكل اسس القياس والتقييم والعرض ، اى منظما لوظيفتى القياس والاتصال معا .

وهذا لا يعنى بالضرورة توافق المقتضيات القانونيــة مع ما تظهــره الحاجة الى بيانات ومعلومات محاسبية ، ومن ثم يمكن أن تختلف القواعد والمبادىء المحاسبية التى يرى المحاسب ملاءمتها مع الحاجة الى بيانات مع تلك التى تتمشى مع المقتضيات القانونية . ويقع على عاتق المحاسب فى هذه الحالة العمل على تغيير مقتضيات القانون بما يتمشى مع القواعد والمبادىء المحاسبية السليمة .

ولعل ابرز مثال على اعتماد القانون على البيانات المحاسبية من الناحية الاخرى هو اعتبار هذه البيانات قرينة من قرائن الاثبات اذا ما توفرت فيها خصائص معينة كما هو الحال فى القانون التجارى المصرى . اضف الى ذلك ان البيانات والمعلومات المحاســبية تعتبر من اهم اسس تطبيق التشريع الضريبى فى الدول المختلفة .

ومما تقدم تتضح مدى أهمية الما المحاسب بالمبادىء والاعتبارات القانونية المختلفة التى من شأنها أن تؤثر فى مجال عمله او تتأثر به . ذلك حتى يتجنب الوقوع فى مخالفات واخطاء قانونية من ناحية ، كما يتمكن من العمل على تغيير المقتضيات القانونية التى لا تتمشى مع المبادىء والقواعد المحاسبية السليمة من ناحية أخرى .

## ٦ ـ علاقة المحاسبة بالعلوم الهندسية :

تظهر العلاقة وثيقة بين العلوم الهندسية والمحاسبة فى اطار محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية حيث اطار العمل المشترك . فمن الصعب مثلا الفصل بين الهندسة الصناعية او هندسة الانتاج ومحاسبة التكاليف ، حيث يهتم كلاهما بمناولة المواد وسجلاتها ، ودراسة الزمن وتحليل العمالة وتخصيص التكلفة الثابتة على المنتجات ، اضف الى ذلك أن الدراسات الهندسية الاقتصادية تعتمد على البيانات المحاسبية ، كما تستعين بالعديد من الاساليب المحاسبية ، وتعد الرقابة عن طريق الموازنات احد المواضيع التى تستدعى ضرورة تعاون المهندسين والمحاسبين حتى تكون للرقابة فعاليتها .

ولا يقتصر الامر على محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية ، فالمحاسبة المالى يعتمد اساسا على التقديرات الهندسية بصدد تحديد العمر الانتاجى للاصول الثابتة واختيار طرق الاهلاك المناسبة ، كما يتعاون المحاسب والمهندس بصدد تقييم الاصول المختلفة ، واعادة تقييم المنشأة حيث تعتبر طرق التقييم أساسا من نتاج المهندسين بينما يعد تطبيقها فى هذا الصدد من صميم عمل المحاسب .

## ٧ ـ الخلاصة :

نخلص مما تقدم بأن المحاسبة بفروعها المختلفة وثيقة الصلة بالعديد

من العلوم الاخرى ، وخاصة العلوم الاجتماعية أو الانسانية . فعلاقة المحاسبة بالاقتصاد علاقة ترابط من جميع الاكان ، فموضوع الاهتمام واحد، والاهداف متصلة ، وتبادل المنافع قائم انى درجة يمكن معها القول انهما توأمان متكاملان ومتشابهان . أما علاقة المحاسبة بالادارة فهى علاقة المفيد والمستفيد ، حيث المحاسبة هى المفيد والادارة هى المستفيد وعكس ذلك قائم فى علاقة المحاسبة بالعلوم الرياضية والاحصائية حيث تستفيد المحاسبة من المبادىء والقواعد والاساليب الرياضية والاحصائية فى شأن القياس والاتصال المحاسبى . أما علاقة المحاسبة بالعلوم السلوكية فهى ناتج تداخل اهتمامات بسلوك الافراد والمؤثرات التى تغير من هذا السلوك والمتغيرات التى تتأثر به ولاشك فى أن المحاسبة هى المستفيد ومن مبادىء وقواعد ونظريات العلوم السلوكية لاغراض تطوير أهدافها وتجويد انتاجها من بيانات ومعلومات . وتتلخص علاقة المحاسبة بالقانون فى أن القانون قد يصبح مصدرا للمبادىء والقواعد والاجراءات الملزمة للمحاسب فى بعض الاحيان ، كما أن المحاسبة تعتبر مصدرا لقرائن الاثبات ووسيلة للتحقق من الألتزام بالمقتضيات القانونية . ويبرز ارتباط المحاسبة بالعلوم الهندسية فى مجال هندسة الانتاج حيث تكون بعض مواضيع الاهتمام مشتركة وحيث يحتاج المحاسب لبعض خدمات المهندس ويعتمد المهندس على بيانات المحاسب .

ولاشك فى أن ما تقدم يوضح ان المحاسبة تقع فى دائرة العلوم الاجتماعية او الانسانية Social Sciences وان كان يمكن القول ان لها بعض الروابط ببعض العلوم الطبيعية Natural Sciences . فالعلوم الاجتماعية أو الانسانية تهتم بدراسة التنظيمات البشرية والجماعات الانسانية وعلاقاتها بعضها بالبعض وسلوكها ومقوماتها وأركانها وتنظيمها وتصنيفها ، وما الى ذلك . ولاشك فى ان المحاسبة تهتم بدراسة الانسان

كمتخذ قرار اقتصادى للتعرف على احتياجاته من بيانات ومعلومات اقتصادية حتى يمكن الوفاء بها . أما العلوم الطبيعية فهى تهتم بدراسة ظواهر الطبيعة وتتنبئها والبحث فى كيفية التحكم فيها بمعرفة الانسان . وتستفيد المحاسبة من بعض هذه القوانين فى شأن التطبيق المحاسبى ولكنها لا تعد قطعا من العلوم الطبيعية . فيمكن القول مثلا ان قاعدة التعادل الكيميائى فى العلوم الطبيعية Chemical Equilibrium تقرر اساس منطقى لقاعدة التوازن الرياضى Mathematical Equality ، والتى هى فى واقع الامر أساس لقاعدة التوازن المحاسبى Accounting Equation ، كما سوف يتضح فيما بعد .

## اسئلة الفصل الثانى

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية باختصار شديد :

ا ــ رغم استقلال منابع المحاسبة والاقتصاد فانهما ينصبان على نفس الموضوع ولكنهما يختلفان فى الهدف .

ب ــ لاشك فى ضرورة فشل الادارة اذا لم تتوفر لها المعلومات المحاسبية .

جـ ــ بالرغم من ان المحاسبة تقوم على أنماط منظمة للحساب فان علاقتها بالرياضيات والاحصاء محدودة .

د ــ لا مجال للسلوكيات اذا كانت المحاسبة تقوم على اساس القياس التاريخى للتكلفة .

هـ ــ حيث ينظم القانون العلاقات بين الأفراد فلا علاقة له بالمحاسبة .

و ــ لا علاقة للمحاسبة بالعلوم الهندسية .

# الفصل الثالث

## بعض المفاهيم والمبادىء والمعتقدات
## الاساسية للمحاسبة المالية

**مقـــدمة :**

بعد ان استعرضنا فى الفصل الاول الاهداف العامة للمحاسبة ووظائفها واقسامها ، وبعد ان وضحنا علاقة المحاسبة بالعلوم الاخرى فى ضـــوء ما عرفناها به فى الفصل الثانى ، يصبح من الضرورى ان نلم بمفهوم بعض المصطلحات المحاسبية الرئيسية التى سوف ندرج على استخدامها فيمـــا بعد ، وان نتعرف على بعض الافتراضات الرئيسية التى تقوم عليها المحاسبة المالية بصفة عامة ، ونتفهم بعض المبادىء الاساسية التى تعمل المحاسـبة الماليـــة فى اطارها ، ونستعرض بعض المعتقدات العرفيـــة التاريخية التى مازالت تؤثر فى المحاسبة المالية حتى وقتنا هذا . وسوف نتناول كل من هذه الامور بقليل من التفصيل والايضاح فى هذا الفصل تاركين بيان آثارها على اهداف المحاسبة ووظائفها واجراءاتها لما يلى ذلك من دراسة .

**١ ـ بعض التعاريف الرئيسية :**

نستعرض فيما يلى توضيح مفهوم بعض المصطلحات الضرورية لتفهم المبادىء والافتراضات والمعتقدات الاساسية فى المحاسبة المالية .

**الوحدة المحاسبية :** الوحدة المحاسبية هى وحدة او مشروع اقتصادى تزاول نشاط تجـــارى او صـــناعى او خدمى او مهنى ، ومن ثم فهى تعتبر منتجة للسلع والخدمات الاقتصادية القادرة على اشباع رغبات الافراد . ويتراوح مدى تشتت ملكية الوحدة المحاسبية من فرد واحد الى عدد كبـــير

جدا من الافراد . فهى قد تكون مملوكة مثلا لفرد واحد ويطلق عليها فى هذه الحالة « المشروع الفردى » ، وقد تكون مملوكة لعدد محدود من الافراد بالمشاركة، ويطلق عليها « شركة اشخاص » ، كما قد تكون مملوكة لعدد كبير من الافراد بالمساهمة ، ويطلق عليها «شركة المساهمة» كما قد تكون الوحده المحاسبية تابعة لهيئة او جهة حكومية او غير حكومية . وهى من وجهة النظر المحاسبية لها شخصيتها المعنوية المستقلة استقلالا تاما عن ملاكها بصرف النظر عن الشكل او الكيان القانونى لها ، وتمثل مركز الاهتمام الذى يدور حوله النظام المحاسبى .

**الفترة المحاسبية** : برغم ان عمليات المشروع الذى يعد بمثابة وحدة محاسبية يفترض استمرارها ، كما سوف نرى فيما بعد ؛ فانه يلزم للمعلومات المحاسبية حتى تؤدى الغرض منها أن يتم اعدادها وتقريرها على فترات زمنية دورية . فتقوم المحاسبة باظهار نتائج عمليات المشروع التى تمت خلال فترة زمنية معينة حتى يتمكن القائمون على ادارة المشروع من الوقوف على مدى تقدمه فى طريقه الى تحقيق أهدافه، ويخططون لما يجب عليهم عمله فى ضوء ما تم ، كما يتمكن الملاك من التعرف على مقدار العائد على رؤوس أموالهم المستثمرة فى المشروع كاساس لاتخاذ القرارات المناسبة فى هذا الشأن ، كما تقوم المحاسبة باظهار المركز المالى للمشروع من حيث ما يقع فى حوزته من اصول او موارد وما يقع على عاتقه من التزامات وحقوق ملكية فى تاريخ معين . ويطلق على الفترة الزمنية التى تقوم المحاسبة باظهار نتائج العمليات لها واظهار المركز المالى فى نهايتها ، اصطلاح « الفترة المحاسبية » . وتكون الفترة المحاسبية لاغراض المحاسبة المالية فى العادة سنة ميلادية كاملة يختلف تاريخ بدايتها من نشاط الى آخر ، ما لم تكن هناك ظروف خاصة تستدعى أن تكون الفترة المحاسبية اطول او اقل من سنة ميلادية .

**الاصول** : الاصـــول هى مجموعة الموارد الاقتصادية المملوكة للوحدة المحاسبية والمتاحة للاستخدام فى نشاطها . وقد تكون الاصول فى شـــكل موارد انتاجية طويلة الاجل مثل الاراضى والمبانى والآلات والمعدات ووسائل النقل والانتقال ، ويطلق عليها فى هذه الحالة « اصول ثابتة » . كما قد تكون الاصول فى صورة نقدية سائلة أو يمكن تحويلها الى نقدية سائلة فى فترة زمنية قصيرة ، مثل المخزون من المواد والبضاعة ، ومديونيات الغير للوحدة المحاسبية كعملائها مثلا ، والنقدية الموجودة فى خزائنها وفى حساباتها فى البنوك ، ويطلق عليها فى هذه الحالة « الاصول المتداولة » . وعلى هـذا فاساس التفرقة بين الاصـــول الثابتـــة والمتداولة هى درجة سيولتها او قابليتها للتحول الى نقدية سائلة فى فترة زمنية قصيرة نسبيا . ويلاحظ ان الاصول الثابتة لا يتم اقتنائها لغرض اعادة بيعها وانما لغرض استخدامهـا فى نشاط المشروع على مدار حياتها الانتاجية . كما يطلق على الاصـــول الثابتة مضافا اليها المخزون باختلاف انواعه « الاصول غير النقدية » لأن لها كيان عينى ولهـا قيمة اقتصادية ذاتيـــة كامنة فيها ، ويطلق على باقى الاصول المتداولة « الاصول النقدية » لأنها تمثل حقوق نقـــدية فى صـــورة وحدات نقدية معينة . ومن ثم نجد أن القيمة الاقتصادية للاصول غير النقدية تتقلب تبعا لتقلبات الطلب والعرض عليها ، بينما القيمة الاقتصادية للاصول النقديه تتوقف على التقلبات فى قوتها الشرائية .

**الخصوم** : الخصـوم تمثل حقوق الغير بما فيهم الملاك فى اصول الوحدة الاقتصادية ، وتتساوى معها دائما فى المقدار . ويمثل ما يتبقى من الأصول بعد استنفاد التزامات الوحدة السارية للغير ، حقوق ملاكها فيها ، ويطلق عليه حقوق الملكية . وبذلك تنقسم الخصوم الى قسمين : الاول يمثل حقوق الملكية ، والثانى يمثل الالتزامات .

وتشتمل حقوق الملكية على القيمة المالية للموارد الاقتصادية التى يقدمها الملاك كرأس مال للوحدة لتمكينها من مزاولة نشاطها ، وعلى ما تقوم الوحدة بتحقيقه من الارباح التى يتقرر الاحتفاظ بها فيها كتعزيز لمركزها المالى وتوسيعا لنشاطها . ولا تلتزم الوحدة الاقتصادية برد حقوق الملكية مادام نشاطها مستمراً ، حيث لا ترتبط حقوق الملكية بأجل محدد للوفاء . ويمكن لحقوق الملكية ان تتغير فى المقدار نتيجة تراكم الارباح المحتفظ بها ، او كنتيجة لزيادة رأس المال او انخفاضه فى ظل ظروف معينة وبشروط معينة .

اما الالتزامات فهى تمثل الائتمان الذى يقدمه الغير للوحدة المحاسبية فى صورة موارد مالية لأجل مسمى او غير مسمى وعلى سبيل الدين . وهى تشمل القروض التى تحصل عليها الوحدة من الغير كالبنوك مثلاً ، وسواء كانت طويلة الاجل او قصيرة الاجل ، وتشمل مديونية الوحدة للموردين ومستحقات العاملين فيها من اجور لم تسدد بعد ، وما شابه ذلك .

**الميزانية العمومية ــ قائمة المركز المالى** : الميزانية العمومية هى كشف او قائمة تظهر اصول الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها ، فى تاريخ معين . ويطلق عليها «الميزانية» لانها تتخذ فى احدى اشكالها صورة كشف له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية ، كما يطلق عليها « عمومية » من ناحية اخرى ، لانها تتضمن الاثار العامة لجميع نتائج عمليات المشروع كما وصل اليه الوضع فى تاريخ معين ، ويطلق عليها ايضا قائمة المركز المالى لأن الهدف الرئيسى من اعدادها هو اظهار «حقيقة» المركز المالى للوحدة المحاسبية وقدرتها على الاستمرار فى نشاطها والوفاء بالتزاماتها . وتعتبر الميزانية العمومية Balance Sheet او قائمة المركز المالى Financial Position Statement من اهم التقارير التى تنتجها المحاسبة المالية .

**الإيرادات** : يزاول المشروع نشاطه بانتاج السلع والخدمات وبيعها لمن يرغب فيها من العملاء . وتمثل مبيعات المشروع من السلع التى ينتجها او يتجر فيها او من الخدمات التى يؤديها ، المصدر الرئيسى للايرادات التى يحصل عليها من مزاولة نشاطه . ويمكن القول بصفة عامة ان الايرادات تتمثل فى مقدار الزيادة او الاضافة التى تطرا على اصول المشروع نتيجة مزاولة العمليات الانتاجية والتجارية ، وسواء كانت هذه الزيادة فى شكل اصول غير نقدية كالمخزون مثلا او فى شكل اصول نقدية ، ويشترط ان لا يقابلها زيادة فى راس المال او فى التزامات المشروع للغير . ويتم قياس الايرادات بالقيمة الحالية للاصول التى تتراكم لدى المشروع او الحقوق التى تنشا له قبل الغير مقابل تبادل ما ينتجه من سلع وخدمات .

**التكلفة** : التكلفة تتمثل فيما يتكبده المشروع من تضحيات فى سبيل الحصول على سلع وخدمات ، سواء كان ذلك لاغراض استخدامها فى العملية الانتاجية او لاغراض اعادة بيعها .

**المصروفات** : هى كل التكاليف التى تستنفد فى سبيل الحصول على الايرادات .

**الربح** : هو ناتج مقابلة الإيرادات التى يحصل عليها المشروع خلال فترة زمنية معينة مع المصروفات المتعلقة بتلك الايرادات .

**الحساب الختامى** : هو قائمة توضح بنود الإيرادات ومقدارها وبنود المصروفات ومقدارها ونتائج مقابلتها من ارباح او خسائر ، وهى تظهر النتائج الاجمالية لعمليات المشروع لفترة زمنية معينة وهى فى العادة الفترة المحاسبية ، وتكون نتيجة المقابلة ارباح اذا كانت الايرادات تزيد عن المصروفات ، وتكون النتيجة خسائر اذا حدث العكس . ويمكن ان ينقسم الحساب الختامى الى عدد من الحسابات يظهر كل منها نتيجة اعمال مرحلة معينة من عمليات المشروع كما سيرد شرحه فيما بعد .

## ٢ ـ الافتراضات المحاسبية :

تقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التى تساعد فى تحديد اطارها وتسهل فى اداء وظائفها وتبسط من اجراءاتها ، كما تقوم المحاسبة على عدة منطلقات اساسية تمثل الاطار النظرى للتوفيق بين وظائف المحاسبة واهدافها وتمثل المعايير التى يركن اليها المحاسب فى اداء عمله بصدد توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتلاءم مع الغرض المستهدف منها . كما يوجد أيضا عدد من المعتقدات التاريخية التى صاحبت المحاسبة فى مراحل تطورها ومازالت تؤثر فى اجراءات الممارســـة العملية للمحاسبة حتى وقتنا هذا . ورغم أن غالبية الكتابات المحاسبية لا تفرق بين الافتراضات Assumptions والمنطلقات او المعايير Postulates or Standards ، والمعتقدات Conventions الا أننا سوف نقوم بمعالجة كل منها على حدة لاختلاف مفهومها واهدافها . ونتناول الافتراضات المحاسبية فى هذا البنــد على أن نتنـــاول المنطلقات والمعتقدات فى البنود التالية .

**( ا ) افتراض استقلال الوحدة المحاسبية :**

ويفترض المحاسب ان الوحدة المحاسبية تعــد مستقلة عن أصــحاب المصلحة فيها . وعلى هذا الاساس فان البيانات والمعلومات المحاسبية يتم اعدادها وتوفيرها من وجهة نظر الوحدة المحاسبية ولها ، حيث تمثل موضوع الاهتمام فى المحاسبة المالية . ومن ثم فان الوحــدة المحاســـبية تعتبر نواة النظام المحاسبى الذى يتم تصميمه لهـــا بحيث يغطى الانشـــطة التي تقوم الوحده بمزاولتها ويعكس العمليات التى تكون بنفسـها طرفا فيها ، وذلك دون نظر للأنشطة الخاصة باصحاب المصلحة فيها .

**( ب ) افتراض استمرار الوحدة المحاسبية :**

يفترض المحاســـب ان الوحـــدة المحاســبية مستمرة فى عملياتهـا فى المستقبل ، ما لم يقم الدليل على عكس ذلك . ويعتبر هذا الافتراض اساسا

لتبرير اسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبية ، وخاصة ما يتعلق منها بالاصول الثابتة . فقد جرى العرف المحاسبى مثلا عند قياس المركز المالى للمشروع على ان يأخذ المحاسب بالقيم التاريخية للأصول المختلفة ولا يهتم بقيمتها التبادلية فى السوق فى تاريخ اعداد القائمة ، وذلك زعما بأن المشروع ما يوجد فى الفكر المحاسبى فى هذا الشــان . وبالتــالى فــأننــا ســوف ثم لن يقوم ببيعها فى الحال .

**( جـ ) افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود :**

تقوم المحاسبة تقليديا ، ومازالت فى اغلب الاحوال ، على افتراض ان وحدة القياس المحاسبى ـ وهى النقود ـ ثابتة القيمة على مر الزمن ، او ان التقلبات التى تطرأ على قيمتها تعتبر من الضآلة فى معظم الاحيان بحيث لا تؤثر فى صحة القياس المحاسبى لو افترض ثبات قيمتها ، ومن ثم يمكن تجاهلها . وعلى هذا الاساس يمكن للمحاسب أن يجمع تكلفة اصول مشتراه منذ عشر سنوات مثلا على تكلفة اصول تم شراءها اليوم ليحصل على رقم يزعم انه متجانس فى وحدات قياسه تأسيســا على هذا الافتراض . وقــد اصبح افتراض ثبات قيمة النقود مثار جدل شديد منذ الحرب العالمية الثانية ومازال . فالقوة الشرائية للنقود أصبحت فى انخفاض مستمر فى كل دول العالم بشكل لا يمكن معه القول ان التقلبات فى قيمتها ضئيلة يمكن تجاهلها . وقد اصبح أمر تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود ( المستوى العام للأسعار ) من الامور المرغوبة والواجبة بحيث يقتضــى ضرورة اسقاط هذا الافتراض .

**٢ ـ المنطلقات او المعايير المحاسبية :**

سبق أن ذكرنا أن المعايير والمنطلقات المحاسبية هى التى تربط الوظيفة بالهدف او هى وسيلة التوفيق بين الاداة والغاية . وحيث عرفنا المحاسبة وظيفيا فى الفصل الاول على انها نظام للقياس ونظام للاتصال يهدف الى

توفير بيانات ومعلومات وقتية وصالحة لاتخاذ القرارات ، فان هذا يستدعى منا ان نوضح المنطلقات والمعايير التى تربط كل من وظيفتى القياس والاتصال بالهدف المرغوب التوصل اليه على الوجه الاكمل . ولعل المعايير والمنطلقات التى قدمتها جمعية المحاسبة الامريكية فى سنة ١٩٦٦ تعد من افضل ما يوجد فى الفكر المحاسبى فى هذا الشأن حتى الآن . وبالتالى فاننا سوف نستعرض هذه المعايير فيما يلى باختصار (١) :

**اولا : معايير القياس :**

وهى تتكون من اربعة معايير اساسية مرتبة على حسب درجة أهميتها كما يلى :

| | |
|---|---|
| ( أ ) الصلاحية للفرض المستهدف منها | Relevance |
| ( ب ) القابلية للتحقق منها | Verifiability |
| ( جـ ) الالتزام بالموضوعية | Freedom from Bias |
| ( د ) القابلية للقياس الكمى | Quantifiability |

وسوف نتناول كل من هذه المعايير بقليل من الايضاح .

**( أ ) الصلاحية للفرض المستهدف منها :**

يقتضى هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الايضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذى يتم اعدادها من اجله . ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبه المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهما تباينا شديدا ، فان الامر يقتضى ـ تطبيقا لهذ

---

1) Committee on Basic Accounting Theory, **A Statement of Basic Accounting Theory, (The American Accounting Association 1966). PP. 7-18**

المعيار – افتراض اهداف معينة ومحددة يرغبة في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه البيانات . وهذا هو ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح واظهار حقيقة المركز المالى هما الهدفان الاساسيان من القياس المحاسبى .

ويتعين علينا الاعتراف فى هذا المجال ان التطبيق والممارسة العملية فى المحاسبة المالية حتى وقتنا الحاضر تتقيد بعدد من القواعد والافتراضات المحاسبية التى درج العرف المحاسبى على استخدامها لفترة طويلة تقلل من صلاحية المعلومات المحاسبية للغرض المستهدف منها بدرجة كبيرة ، وقد تؤدى فى بعض الاحيان الى عدم صلاحيتها على الاطلاق . ورغم ذلك فلن نستطيع تناول هذا الموضوع بالجدل والنقاش على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

**( ب ) القابلية للتحقق منها :**

يعنى بالتحقق فى مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات الى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة فى مجموعة من المستندات والاجراءات المدونة التى يمكن الرجوع اليها للتحقق من صحة هذه البيانات ومطابقتها للمصدر . غير ان هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعنى ان تتوافر فى المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات وبحيث يمكن اتخاذ نفس القرار من واقع نفس المعلومات رغم امكانية اختلاف الاشخاص القائمين باتخاذه . ويعنى ذلك وجوب وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتى للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن شخصية الفاحص او المستفيد منها .

وبالتالى فان تعدد الدلالات يعنى انحرافا عن المعيار مما يقتضى اتخاذ ما يلزم من اجراءات لتصحيح الوضع . ويعتبر هذا المعيار صفة اساسية

وهامة يجب ان تتوافر فى المعلومات المحاسبية ، وكما هو الحال بالنسبة للمعيار السابق ، فإن التطبيق والممارسة العملية فى مجال المحاسبة المالية فى وضعها الراهن لا تلتزم بهذا المعيار بهذه الصورة الواسعة وانما تسعى الى الالتزام بالتحقق فى مفهومه الضيق السابق الاشارة اليه .

**( جـ ) الالتزام بالموضوعية :**

ويعنى بالموضوعية فى التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصى بقدر الامكان والاستناد على مصادر حقيقية للمعلومات المحاسبية. والموضوعية بهذا المفهوم هى توأم التحقق ووجهه الآخر ويطلق عليهما فى كثير من الاحيان « قاعدة وجود الدليل الموضوعى » ولا يختلف مدلول هذا المعيار من وجهة نظر الجمعية كثيرا عن مدلوله التقليدى ، وإن كان يعنى من وجهة نظرها أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الاخرى ، الامر الذى يتعين معه أن تكون هذه المعلومات واقعية .

**( د ) القابلية للقياس الكمى :**

جرت العادة على استخدام الاساس النقدى كمعيار القياس الوحيد الذى يتم اتباعه فى اعداد التقارير والقوائم المحاسبية ، وخاصة منها ما ينتج عن المحاسبة المالية . وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم امكانية استخدام مقاييس كمية اخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها ، وذلك لاختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها . ولما كان الإلتزام بالقياس النقدى يؤدى فى الكثير من الاحيان الى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية اخرى ، وتكون فى العادة بيانات ومعلومات لازمة لايضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدى دون غيره ، فان هذا المعيار قد امتد بحدود

المعلومات المحاسبية الى التعامل فى كل المعلومات التى يمكن قياسها قياسا كميا بصرف النظر عن امكانية قياسها نقديا . ورغم ذلك فما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على القياس النقدى دون غيره من المقاييس الكمية.

وتحدد هذه المعايير الاربعة الاطار العام لنظام القياس المحاسبى واهدافه واركانه والشروط اللازم توافرها فى البيانات والمعلومات الناتجة عنه . ولما كانت وظائف المحاسبة لا تقتصر على القياس وانما تتضمن ايضا الاتصال ، بمعنى توصيل البيانات والمعلومات الناتجة من القياس للراغبين فيها فى الوقت الملائم وفى الصورة المناسبة وبالدلالة التى تتفق مع الحاجة اليها ، فقد اوردت جمعية المحاسبة الامريكية ايضا مجموعة من المعايير التى تحدد الاطار العام لوظيفة الاتصال . ورغم أن الجمعية اطلقت عليها « ارشادات الاتصال » Communication Guidelines تمييزا لها عن معايير القياس الاربعة السابقة الا انها تعد من وجهة نظرنا فى مرتبة المعايير ونتناولها بقليل من التفصيل فيما يلى :

## ثانيا : معايير الاتصال :

اوردت الجمعية خمسة معايير للاتصال هى كما يلى :

( أ ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة
Appropriateness to expected use

( ب ) اظهار العلاقات الهامة Disclosure of significant relationships

( جـ ) عدم اهمال المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة
Inclusion of environmental information

( د ) التوحيد فى الممارسة فى الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية
Uniformity of Prectice within and among entities

( هـ ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن .
Consistency of practice through time

**( أ ) التوافق مع الاستخدامات المتوقعة :**

ولهذا المعيار علاقة وثيقة بمعيار الصلاحية للهدف . ويستدعي هـذا المعيار وجود دائرة للاتصـال المتبادل بين القائمين على النظـام المحاسبي والراغبين فى المعلومات المحاسبية ، بحيث يتمكن المحاسب من التعرف على الاستخدامات المختلفة للبيانات والمعلومات المحاسبية ، ويحدد على هـذا الاساس الخصائص التى يجب توافرها بحيث تتفق مع هذه الاستخدامات. كما يجب أن تكون عملية الاتصال المتبادل مستمرة بحيث يتمكن القائمون على النظام المحاسبى من معرفة ما يطرأ من تغيرات على استخدامات البيانات والمعلومات المحاسبية ليتم تطويرها بحيث تظل فى حالة توافق مستمر مع الاستخدامات المتغيرة .

وبرغم أن هذا الوضع المثالى يتوفر بدرجة مقبولة فى بعض مجـالات المحاسبة كمحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية الا أنه لا يتوفر الا فى حدود ضيقة جدا فى الممارسة العملية فى مجال المحاسبة المالية . فالشكل التقليدى للحسابات الختامية والميزانية العمومية ظل كما هو عليه منذ فترة طويلة من الزمان ، كما أن المحتوى من البيانات والمعلومات لم يتطور ، ومازالت المفاهيم التقليدية تفرض سيطرتها . وقد ادت هذه الاوضاع الى ظهور طبقة جديدة يطلق عليها «المحللون الماليون» تتركز مهامهم فى تحليل وتنسيق المعلومات التى تنتجها المحاسبة المالية ووضعها فى الصورة التى تتفق مع الاستخدامات المرغوب فيهـا منها وقد ادى ذلك الى كسر دائرة الاتصـال المتبادل التى يستوجب الأمر وجودها بين القائمين على النظام المحاسبى والراغبين فى المعلومات المحاسبية بوجود هذه الطبقة من الوسطاء ، وهو الامر الذى ادى بدوره الى ارتفاع تكلفة الحصول على المعلومات المحاسبية الصالحة للغرض المستهدف منهـا .

**( ب ) اظهار العلاقات الهامة :**

يمثل هذا المعيار احد الخصائص الواجب توافرها فى التقارير والقوائم المحاسبية . ويعنى ان البيانات والمعلومات التى تتضمنها هذه التقارير والقوائم يجب ان تعكس بأقصى درجة ممكنة من الصدق والامانة الموضوعيه الاحداث والآثار التى يتم اعداد التقارير او القوائم عنها ، كما يجب تنسيق البيانات والمعلومات بالطريقة التى تظهر العلاقات الهامة بين مكوناتها المتعددة . ويعد هذا المعيار احد مقاييس قدرة البيانات والمعلومات المحاسبيه على اظهار خصائص ومواصفات موضوع التقرير بحيث لا تتسبب فى اتخاذ قرار خاطىء بشأنه . وعلى هذا الاساس فان هذا المعيار يتطلب اظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التى قد تؤثر فى اتخاذ قرار معين بشأن الوحدة المحاسبية . ويعتبر هذا المعيار احد المقاييس الاساسية التى يستند اليها المراجع الخارجى فى التحقق من مدى قدرة البيانات والمعلومات التى تظهرها القوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية على اظهار حقيقة المركز المالى ونتيجة عمليات الوحدة المحاسبية .

**( جـ ) عدم اهمال المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة :**

سبق أن أوضحنا أن المحاسبة تتعامل اساسا فى البيانات التى يمكن التعبير عنها فى صورة كمية ، وعرفنا أن التعبير الكمى فى المحاسبة المالية بالذات يقوم على أساس القياس النقدي للعمليات التى تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها وقياس اثر هذه العمليات على نتيجة عمليات الوحدة ومركزها المالى . وقد لا تكفى البيانات المحاسبية بهذه الصورة بصدد تمكين المستخدم لها أو المستفيد منها فى تفهم وتبرير أوضاع الوحدة المحاسبية كما تظهرها القوائم والتقارير المحاسبية دون التعرف على ظروف العمل التى أحاطت بها وأثرت فى نشاطها خلال الفترة التى يتم اعداد التقارير عنها ،

فقد تظهر نتيجة عمليات المشروع عن سنة معينة خسائر جسيمة نتيجة ظروف غير طبيعية لا يتوقع استمرارها فى المستقبل ولا يمكن للمشروع التحكم فيها ، فاذا لم يعرف قارىء التقارير المحاسبية هذه الحقيقة فقد يتخذ قرارا غير صحيح بشأن علاقته بالمشروع ، ولذلك يتطلب هذا المعيار أن تظهر القوائم والتقارير المحاسبية كل المعلومات المتعلقة بالظروف المحيطة بالمشروع والمؤثرة فى نشاطه بصورة ملموسة حتى تكتمل دلالة البيانات التى تظهرها هذه التقارير والقوائم .

**( د ) التوحيد فى الممارسة فى الوحدة المحاسبية وبين الوحدات المحاسبية :**

ويطلق على هذا المعيار معيار التوحيد المحاسبى ، والذى يتضمن توحيد الاسس العامة والقواعد الاساسية والاجراءات الرئيسية التى يسترشد بها المحاسب فى تحقيق اهداف المحاسبة بحيث يصبح للبيانات والمعلومات المحاسبية دلالة موحدة . وهذا الامر يعتبر ضروريا حتى تتحقق اكبر فائدة من البيانات والمعلومات المحاسبية للمستفيدين منها . وقد جرى العرف فى المحاسبة المالية على تعدد القواعد والاجراءات المحاسبية التى تتعلق بنفس الموضوع واختلاف دلالات المعلومات التى تنتج عن كل منها ، الأمر الذى قد يؤدى الى تضليل قراء القوائم المالية فى كثير من الاحيان . ولما كانت القوائم والتقارير المحاسبية تمثل رسائل تتضمن ملخص عن عمليات المشروع وتعكس نتيجة نشاطه ، فانه يلزم أن يكون لهما دلالة معروفة ومحددة لا تختلف من مشروع الى آخر على حسب هوى القائمين على النظام المحاسبى فيه . والا لما استطاع مستثمر مثلا ان يتخذ قرارا سليما بشأن المفاضلة بين المشروعات المختلفة لاغراض استثمار أمواله ، ولما استطاع مقرض أن يتخذ قرارا محددا بصدد اقراض مشروع معين دون مشروع آخر. ورغم ما للتوحيد المحاسبى من اهمية بالغة فى اضفاء صفة الدلالة الموحدة

على البيانات والمعلومات المحاسبية ، فان الاتفاق عليه مازال مثار جدل شديد لن نتعرض لمناقشته فى هذا المقام . ويكفى أن نعرف انه فى مجاله الى الانتشار بقوة القانون ، حماية للمستفيدين من البيانات المحاسبية ، وخاصة فى الدول التى تتبع نظام التخطيط الاقتصادى لمواردها .

**( هـ ) ثبات وتناسق أساليب الممارسة على مر الزمن :**

ويتطلب هذا المعيار الثبات على الأسس والقواعد والاجراءات المحاسبية التى يتم اتباعها فى الوحدة المحاسبية بمرور الزمن ، حيث أن ذلك يسهل من عملية التتبع الزمنى لمدى تقدم الوحدة فى تحقيق اهدافها على أساس من المعلومات ذات الدلالة الموحدة. ولايعنى هذا المعيار عدم امكانية الخروج عن قاعدة محاسبية معينة كانت مفضلة فى ظل ظروف معينة الى قاعدة أخرى تعد أفضل فى ظل ظروف اخرى . فهذا يعتبر من الامور الممكنة والمرغوبة اذا كان الهدف يقتصر على الرغبة فى زيادة منفعة المعلومات المحاسبية دون التضليل . ويجب فى هذه الحالة ان تحتوى التقارير المالية ما يفيد بالخروج عن القاعدة السابق اتباعها وتحديدها ، ومبررات هذا الخروج ، والقاعدة الجديدة التى يتم اتباعها فى الوقت الحالى .

**٤ ـ المعتقدات العرفية :**

تعد المعايير التى تعرضنا لها فى البند السابق حديثة العهد ولم تحتل مكانتها فى مجال الممارسة العملية بعد . فمازالت الممارسة العملية فى المحاسبة المالية تسترشد ببعض القواعد المتعارف عليها بين المحاسبين تاريخيا ، والتى لا ترقى فى الواقع الى مستوى المعايير ، ولكنها أصبحت ، بمرور الزمن ، بمثابة معتقدات عرفية تاريخية جامدة تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى . والواقع أن تمسك المحاسبين بهذه المعتقدات ، مثلها فى ذلك مثل الافتراضات المحاسبية ، يرجع اساسا الى انها تسهل من

وظيفة المحاسب ، وتمكنه من التهرب من (عبء) التغيير والملاءمة مع الاحتياجات العصرية الى معلومات تتناسب مع اتخاذ القرارات المختلفة وسوف نستعرض هذه المعتقدات باختصار ، حيث سوف نضطر للالتزام بها مسايرة للعرف فى هذه المرحلة المبدئية من الدراسة ، تاركين موضوع تأسيسها علميا والخروج عليها للمراحل المتقدمة .

**( ا ) قاعدة التكلفة التاريخية** : يلتزم القياس المحاسبى لعناصر الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات تقليديا بقاعدة التكلفة التاريخية . وهذا يعنى أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات فى القيمة الاقتصادية لأصول المشروع أو التزاماته ، أو فى عناصر المصروفات والايرادات ، فانها تظهر فى السجلات والقوائم والتقارير المحاسبية دوما بتكلفتها الاصلية تاريخيا . فاذا أشترى المشروع آلة بمبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه مثلا فى بداية السنة واصبحت قيمة هذه الآلة فى نهاية السنة ١٥٫٠٠٠ جنيه فانها تظل تظهر فى السجلات المحاسبية بتكلفتها التاريخية وقت الحصول عليها وهى ١٠٫٠٠٠ جنيه وتستنفد خدماتها على هذا الاساس . ورغم تعرض هذه القاعدة الى النقد الشديد حيث تمثل حجر عثرة فى سبيل توفير الدلالة الاقتصادية للمعلومات المحاسبية ، الا انها مازالت تحظى بالقبول العام فى التطبيق المحاسبى فى مجال المحاسبة المالية .

وتختلف هذه القاعدة من حيث المضمون عن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التى تمثل وحدة القياس الاساسية فى المحاسبة المالية . ولا يعنى تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات فى القوة الشرائية للنقود باسقاط افتراض ثباتها خروجا على قاعدة التكلفة التاريخية ، وانما يعنى قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة . اما الخروج على قاعدة التكلفة

التاريخية فيقتضى قياس القيم الاقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائيـة للنقود ثابتة .

**( ب ) قاعدة تحقق الايرادات محاسبيا :** تدعو الحاجة الى معلومات محاسبية للتوقف على نتـائج نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية الى ضرورة القياس الدورى لنتائج عملياته . ويتم هذا القياس عن كل فتره من الفترات المحاسـبة السـابق تعريفها رغم افتراض اسـتمرار عمليات المشروع . وتمثـل الايرادات عن الفترة المحاسبية نتيجة تفـاعل عمليـات وانشطة المشروع المختلفة من شراء وانتاج وتسويق. وامتداد هذه الانشطة على مدار حياة المشروع واستمرارها الى ضرورة وجود قاعـدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحـديد الايرادات التى يمكن اعتبارها خاصـة بفترة محاسبية معينة دون الفترات الاخرى . وهذه القاعدة العامة التى جري العرف المحاسبى على استخدامها هى تحقق الايرادات محاسبيا عند اتمام عملية بيع السلعة او الخدمة التي ينتجها او يؤديها المشروع ، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع تمت نقدا او بالاجل . وترتبط هـذه القـاعدة بقاعدة التكلفة التاريخية ارتباطا وثيقا كما سوف يتضح فيما بعد .

**( جـ ) قاعدة مقابلة الايرادات بالمصروفات :** تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من ارباح او خسائر ضرورة مقارنة الايرادات التى يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية ، والتى تتحقق محاسبيا طبقا للقاعدة السابقة ، بالمصروفات التى تم انفاقهـا او التكاليف التى تم استنفادها فى سبيل الحصول على تلك الايرادات . وهذا يستدعى ضرورة تتبع العـلاقة السببية بين الايرادات وما يلزم لتحققها من مصروفات بصرف النظـر عن توقيت سـداد تلك المصروفات . فماذامت المصروفات والتكاليف المستنفدة ترتبط بالايرادات المحققة محاسبيا لفترة محاسبية معينة فيجب ان تتحمـل

هذه الفترة بتلك المصروفات والتكاليف . وهو ما يطلق عليه قاعدة مقابلة الايرادات بالمصروفات وسوف تتضح آثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد .

**( د ) قاعدة التحفظ ، أو الحيطة والحذر** : ترتبط هذه القاعدة ارتباطا وثيقا بالقواعد السابقة كما انها تبرر على اساس افتراض استمرار الوحدة المحاسبية وضرورة اظهار نتائج عملياتها على فترات دورية متقاربة . فالقياس القاطع والدقيق لنتائج عمليات المشروع يتطلب الانتظار حتى نهاية هذه العمليات ، بما يؤدى الى ان القياس الفترى لهذه النتائج يكون فى افضل صورة تقريبيا وتتضمن قاعدة التحفظ مراعاة الحيطة والحذر عند القياس الفترى لنتائج عمليات المشروع وتعنى ان يأخذ فى الحسبان كل الخسائر المحتملة وتستبعد كل الارباح المحتملة والتى لم تتحقق بعد بصدد قياس هذه النتائج . ويوجه لهذه القاعدة الكثير من النقد على اعتبار انها تفتقر للاساس العلمى مثلها فى ذلك مثل قاعدة التكلفة التاريخية .

## ٥ ـ خلاصة :

تعرضنا فى هذا الفصل الى تعريف بعد المصطلحات المحاسبية الهامة، ثم اوضحنا الافتراضات التى تقوم المحاسبة المالية عليها ، وانتقلنا الى المعايير والمنطلقات التى يجب على المحاسب الاسترشاد بها اذا كان للمحاسبة ان تؤدى وظائفها الخاصة بالقياس والاتصال على الوجه الاكمل . ومراعاة منا لما جرى عليه العرف المحاسبى التقليدى فى المحاسبة المالية ، واعترافا بأن المعايير والمنطلقات التى تبنيناها تفتقد القبول العام فى التطبيق العملى والممارسة المحاسبية وجدنا انه من الضرورى استعراض القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتى تعد من وجهة نظر بعض الكتاب بمثابة

معتقدات عرفية . وقد استعرضنا هذه القواعد دون جدال فيها تاركين هذا هذا الموضوع لدراسات متقدمة . وتجدر الاشارة هنا الى أن ما أطلقنا عليه الافتراضات المحاسبية يعتبر من وجهة نظر العديد من الكتاب بمثابة قواعد عرفيه شأنها شأن القواعد الاخرى .

## اسئلة الفصـــل الثالث

**السؤال الأول :**

برر خطا او صواب كل من العبارات التالية بايجاز :

ا ـ الفترة المحاسبية هى الفترة التى بانتهائها تنتهى عمليـات المشروع ويتوقف نشاطه بما يستدعى ضرورة قياس نتائج هذه العمليات وذلك النشـــاط .

ب ـ الأصول هى الأشياء المادية الملموسة التى يمتلكها المشروع أو تقـــع فى حيازته .

جـ ـ تتكون الخصوم من التزامات المشروع أو الوحدة المحاسبية قبل الغير وقبل ملاكه والتى يلزم ان يقوم المشروع أو الوحدة بالوفاء بهـــا فى تاريخ لاحق .

د ـ الميزانية هى قائمة بالاصول والخصوم الخاصـــة بالوحدة المحاسبية لفترة زمنية معينة .

هـ ـ الايرادات هى التدفقات النقدية التى ترد الى خزينة المشروع .

و ـ التكلفة هى كل ما يتحمله المشروع فى سبيل الحصول على بضائع او اصول بينما المصروف هو كل ما يتم سداده نقدا مقابل الحصول على خدمات الغـــير .

ز ـ الافتراضات المحاسبية هى التى تتضمن القياس على أساس التكلفة التاريخية وثبات القوة الشرائية للنقود .

ح ـ تتحقق الايرادات محاسبيا عندما يتم تحصيل قيمتها نقدا من العملاء .

**السؤال الثانى :**

استكمل العبارات التالية بحيث يعطى مدلولها الصحيح محاسبيا .

أ ـ الاصول الثابتة تتكون مما يحصل عليه المشروع لاغراض .... اما الاصول المتداولة فهى تتمثل فيما ....

ب ـ يتم اعداد الحساب الختامى ... فترة محاسبية بهدف ... وذلك عن طريق مقارنة (مقابلة) ....

جـ ـ بالرغم من أن القوة الشرائية ... ليست ثابتـة ولكنه يفترض ... لاغراض .... محاسبية .

د ـ الموضوعية فى التطبيق والممارسة المحاسبية تعنى ... والاستناد على ....

هـ ـ تعنى قاعدة التكلفة التاريخية أن يستمر تسجيل ... بصرف النظر .... فى اى تاريخ لاحق .

و الحيطة والحذر تعنى ان تاخذ كل .... فى الحسبان بينما لا تاخذ الا .... المحققة فعلا فى الاعتبار عند قياس ....

# الباب الثانى

في

## الدورة المحاسبية والوظائف المبدئية للمحاسبة المالية

**مقـــدمة :**

يتناول هذا الباب توضيح الاجراءات المحاسبية الرئيسية وترسـيخ المفاهيم المحاسبية الاساسية . ويتكون الباب من اربعة فصـول رئيسية يتناول الاول منهـا وهو الرابع فى تسلسل الكتاب ، قاعدة القيـد المزدوج وتقسيم عمليات المشروع الى عمليات تتعلق بنتائج الاعمال واخرى تتعلق بالاصول والخصوم وذلك عن طريق معـادلة الميزانية . فيتناول الفصـل الصور الرئيسية لمعادلة الميزانية ، ثم توضيح كيفية تأثر هـذه المعـادلة بالعمليات المختلفة التى يقوم بهـا المشروع بمـا فيهـا عمليـات الايرادات والمصروفات . وينتقل الموضـوع بعـد ذلك لتفاصيل حسابات الأصـول والخصـوم واقسامها ، ويعرض نموذجا لقائمة المركز المالى او الميزانيـة العمومية ويبرز بعض استخداماتها ، ثم يلى بعـد ذلك تفاصـيل حسابات الايرادات والمصروفات ويعرض نموذجا مبسطا للحساب الختامى ، ثم ينتهى الفصل بخلاصة لبعض القواعد العامة التى تفيد فى تحليـل اثر العمليات المختلفة على حسابات الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات .

أما الفصل الثانى من هذا الباب وهو الخامس فى تسلسل الكتاب ، فيتناول الاثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات . وقد أوضح هذا الفصل مفهوم الحسابات والعلاقة بينها وبين مبدأ القيد المزدوج ومعـادلة الميزانية . كما اوضح فكرة المدين والدائن وعلاقتها بزيادة ونقص الحسابات المدينة بطبيعتها أو الدائنة بطبيعتها، ثم تناول الفصل بعد ذلك توضيح مفهوم الايرادات والمصروفات وبيان الاجراءات المحاسبية المتعلقة بها، وعلاقة هذه الحسابات بالحساب الختامى . وينتقل الموضوع بعد ذلك لتوضيح الهيكل الرئيسى للنظام المحاسبى ، حيث يتناول دليل الحسابات ودفاتر الاستاذ وقواعد الاثبات وعلاقتها بمبدأ القيد المزدوج ، وتحليل ارصدة العمليـات

لاستبيان آثارها على الحسابات المختلفة ، وترصيد الحسابات فى نهاية الفتره ، وعلاقة ارصدة الحسابات ببعضها البعض ، وكيفية اعداد ميزان المراجعة وفوائده واهدافه . ثم انتقل الموضوع لشرح ميكانيكية القيد المزدوج وتصميم واستخدام دفتر اليومية العامة ، والترحيل من اليومية لحسابات الاستاذ . ثم تناول موضوع الفصل بعد ذلك اخطاء ميزان المراجعة وقيود الاقفال ، وانتهى الفصل بخلاصة مختصرة لملخص الدورة المحاسبية .

ويتناول الفصل الثالث ( السادس فى تسلسل الكتاب ) المعالجة المحاسبية للعمليات المستمرة وتسوية الحسابات فى تبسيط شديد استكمالا لأركان الدورة المحاسبية ، حيث يعاد شرح هذا الموضوع تفصيلا فى الباب الرابع. ويتناول الفصل التسويات المتعلقة بتحول الاصول الى مصروفات، والمصروفات المستحقة والايرادات المستحقة ، الايرادات المقدمة ، ثم يعرض كيفية الاستعانة بورقة العمل لاجراء التسويات واجراء عمليات الاقفال واعداد الحسابات الختامية والميزانية .

اما الفصل الرابع والاخير من هذا الباب ( السابع فى تسلسل الكتاب ) فيتناول ملخص للدورة المحاسبية فى صورة متكاملة عن طريق الاستعانة بمثال توضيحى .

# الفصل الرابع

## فى

## المعادلة المحاسبية الرئيسية

**١ ــ مقدمة :**

سبق ان ذكرنا أن الموارد المملوكة للوحدة المحاسبية يطلق عليها الاصول ، وان الالتزامات والحقوق فى هذه الموارد يطلق عليها الخصوم . وذكرنا ايضا ان الاصول دائما تتساوى مع الخصوم . وبمعنى آخر يمكن التعبير عن ذلك فى صورة معادلة كالآتى

الاصول = الخصوم

ويطلق على هذه المعادلة معادلة الميزانية ، اى معادلة الميزانية العمومية والتى سبق تعريفها بأنها قائمة تظهر اصول الوحدة المحاسبية ومكوناتها ومقدارها ، وخصوم الوحدة ومكوناتها ومقدارها فى تاريخ معين .

وقد سبق ان اوضحنا ايضا ان الاصول والتى تمثل الاشياء ذات القيمة التى تمتلكها الوحدة المحاسبية ، يمكن أن تكون فى صورة موارد طويلة الاجل كالاراضى والمبانى والآلات والمعدات ويطلق عليها الاصول الثابتة ، كما يمكن ان تكون فى صورة نقدية او يمكن تحويلها الى نقدية فى فترة قصيرة كمخزون البضاعة ، والحقوق المالية للوحدة قبل الغير والنقدية السائلة فى خزائن الوحدة وفى ارصدتها فى البنوك ، ويطلق عليها الاصول المتداولة . كما أن الخصوم تتكون من قسمين احداهما يمثل حقوق الملاك والآخر يمثل التزامات الوحدة للغير ، ويطلق على الاول حقوق الملكية ويطلق على الثانى

الالتزامات . وبالتالى يمكن وضع معادلة الميزانية فى الصورة التالية :

الاصول = حقوق الملكية + الالتزامات

ولابد ان تتحقق صحة هذه المعادلة بصفة دائمة ، ذلك لان كل من الجانبين يعكس فى واقع الامر وجهة نظر مختلفة لنفس الشىء . فالاصول ما هى الا قائمة بمقدار الاشياء التى تمتلكها الوحدة المحاسبية ، كما أن الخصوم تظهر لنا كيف حصلت الوحدة على هذه الاصول عن طريق الملاك او عن طريق الاقتراض ، ومقـدار مساهمة كل من المجموعتين فى توفير الموارد اللازمة للحصول على هذه الاصول . ومن ثم فاذا عرفنـا مقـدار الاصول ومقدار التزامات الوحدة لغير الملاك لعرفنا حقوق الملكية كالآتى :

الاصول ـ الالتزامات = حقوق الملكية

ورغم ان ممتلكات المشروع من أصول مختلفة قد تتغير من لحظة زمنية الى اخرى كما ان الخصوم قد تتغير ايضا فان تعـادل هذه المعادلة لابد وأن يتحقق فى كل الاحوال . هذا وسوف نتولى توضيح ذلك فى هذا الفصل .

## ٢ ـ تكوين المشروع والحصول على الاصول :

عندما يتكون المشروع الذى يعتبر وحدة محاسبية فانه لابد وأن يبدأ عملياته بالحصول على راس المال الذى يكفل له بداية مزاولة نشاطه من ملاكه . وقد يكون المشروع ملكا لفرد واحد أو لعدد محدود من الافراد أو لعدد كبير جدا من الافراد ، ورغم ذلك فالاجراءات المحاسبية الاساسية لا تختلف كثيرا فى كل من هذه الاحوال . ويحصل المشروع على راس المال غالبا فى صورة نقدية . وتصبح النقدية هى اصول المشروع ويصبح راس المال هو خصوم المشروع فى تلك اللحظة ، ولابد من تساويهما .

فاذا تكونت شركة التجارة الحديثة مثلا فى اول يناير ١٩٨٥ براس مال قدره ٥٠٠ر٠٠٠ جنيه تم سداده فى نفس اليوم ( أى قام الملاك بدفعه

الشركه التى قد تحتفظ به فى خزائنها او تودعه فى حساب لها فى البنك ، فان معادلة الميزانية تصبح كالآتى :

الاصول = حقوق الملكية + الالتزامات

(٥٠٠٫٠٠٠ جنيه نقدية) = (٥٠٠٫٠٠٠ جنيه راس المال) + (صفر)

ويلاحظ أن راس المال من حقوق الملكية ومن ثم لا يظهر فى الالتزامات ، كما ان النقدية تعد من اصول الشركة (الوحدة المحاسبية) من وجهة نظرها .

ويلاحظ ايضا أن مصدر الحصول على الأصول فى هذه الحالة هو مساهمة الملاك .

ولنفرض انه فى اليوم التالى قامت الشركة بالحصول على قرض من أحد البنوك مقابل توقيع عقد القرض والالتزام بالسداد ( لاحظ أن الشركة لا تقوم بالتوقيع بصفتها المعنوية وانما يقوم بمزاولة هذه العمليات باسمها المسئول او المسئولين عن ادارتها ) فى تاريخ لاحق وكان مبلغ القرض ٣٥٫٠٠٠ جنيه . وتصبح معادلة الميزانية فى هذه الحالة كالآتى :

الاصول = حقوق الملكية + الالتزامات

(٥٣٥٫٠٠٠ جنيه نقدية) = (٥٠٠٫٠٠٠ جنيه راس المال) + (٣٥٫٠٠٠ قرض من البنك )

ويلاحظ ان مقدار النقدية قد زاد بمبلغ القرض وهى من اصول الشركة ، كما أن الشركة اصبحت مدينة للبنك بالمبلغ بما ادى الى زيادة التزاماتها به .

وقد زاد جانبا معادلة الميزانية بنفس المقدار وبالتالى فهى مازالت فى حالة توازن .

ولنفرض ان الشركة قامت بعد ذلك بالحصول على الاصول التالية مقابل سداد قيمتها نقدا .

| | |
|---|---|
| شراء مبنى لمزاولة أعمالها | ١٢٠٫٠٠٠ جنيه |
| شراء اثاث وتركيبات لتجهيز المبنى | ٤٠٫٠٠٠ جنيه |
| شراء سيارات نقــل | ٦٥٫٥٠٠ جنيه |
| المجموع | ٢٢٥٫٥٠٠ |

فيلاحظ أن هذه العمليات لا تؤثر على جانبى معادلة الميزانية ، وانما يقتصر اثرها على تغيير تشكيلة الاصول المملوكة للشركة باحلال هذه الاصــون الجديدة محل النقدية التى نقصت بنفس المقدار سدادا لثمن هذه الاصول. وتصبح معادلة الميزانية فى هذه الحالة كالآتى :

| **الاصول** | = **حقوق الملكية** | + **الالتزامات** |
|---|---|---|
| جنيه | **جنيه** | **جنيه** |
| **١٢٠٫٠٠٠ مبانى** | | |
| **٤٠٫٠٠٠ اثاث وتركيبات** | | |
| **٦٥٫٥٠٠ سيارات نقل** | | |
| ٣٠٩٫٥٠٠ نقدية | ٥٠٠٫٠٠٠ رأس المال | ٣٥٫٠٠٠ قرض البنك |
| ٥٣٥٫٠٠٠ | = ٥٠٠٫٠٠٠ | + ٣٥٫٠٠٠ |

ولنفرض أن الشركة قامت بعد ذلك بشراء اثاث وتركيبات اضافية بمبلغ ٢٥٫٠٠٠ جنيه ولكنها لم تقم بسداد القيمة نقدا وأنما اتفقت مع البائع على سداد القيمة بعد شهر من تاريخه . فكيف يكون الاثر على معــادلة الميزانيــة ؟ .

لاشك أن اصول الشركة من الاثاث والتركيبات سوف تزداد بهــذا المقدار ، كما أن التزاماتها للغير سوف تزداد بالقيمة أيضا . وتكون معادلة الميزانية فى هذه الحالة كالآتى :

| الاصول | = حقوق الملكية | + الالتزامات |
|---|---|---|
| جنيه | جنيه | جنيه |
| ۱۲۰٫۰۰۰ مبانى | | |
| ٦٥٫۰۰۰ اثاث وتركيبات | | |
| ٦٥٫٥۰۰ سيارات نقل | ٥۰۰٫۰۰۰ راس المال | ۳٥٫۰۰۰ قرض البنك |
| ۳۰۹٫٥۰۰ نقـدية | | ۲٥٫۰۰۰ دائنون |
| ٥٦۰٫۰۰۰ | = ٥۰۰٫۰۰۰ | + ٦۰٫۰۰۰ |

ويلاحظ أن كل بنود الاصول مازالت كما كانت عليه فى الوضع السابق فيما عدا الاثاث والتركيبات الذى زادت قيمته بمقدار ۲٥٫۰۰۰ جنيه ، وقد زادت التزامات الشركة بمقدار ۲٥٫۰۰۰ جنيه أيضا تمثل مديونياتها قبـل بائع الاثاث ومن ثم أطلقنا عليها اصطلاح «دائنون» .

وتكفى الامثلة السابقة لتوضيح أن فكرة الحصول على الاصول يتم اما عن طريق حقوق الملكية أو عن طريق الالتزامات للغير ، ومن ثم يصبح من الضرورى توازن أو تساوى الاصول فى مجموعها وباختلاف أنواعها مع الخصوم فى مجموعها وسواء كانت تتمثل فى حقوق ملكية أو فى التزامات .

ولا تخرج معادلة الميزانية فى هذا المضمار عن كونها صورة معينة من صور الميزانية العمومية التى تظهر اصول وخصوم المشروع فى تاريخ معين. فلو رغبنا فى تصوير ميزانية شركة التجارة الجديثة بعـد العملية الاخيرة ولنفترض أنها تمت فى ۱۹۸٥/۱/۷ فتكون الميزانية بالشكل الآتى :

شركة التجارة الحديثة

الميزانية العمومية فى ۱۹۸٥/۱/۷

| الاصول | | الخصوم | |
|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | |
| ۱۲۰٫۰۰۰ | مبانى | | **حقوق الملكية** |
| ٦٥٫۰۰۰ | اثاث وتركيبات | ٥۰۰٫۰۰۰ | راس المال |
| ٦٥٫٥۰۰ | سيارات نقل | | **الالتزامات** |
| ۳۰۹٫٥۰۰ | نقدية | ۳٥٫۰۰۰ | قرض البنك |
| | | ۲٥٫۰۰۰ | دائنون |
| ٥٦۰٫۰۰۰ | | ٥٦۰٫۰۰۰ | |

### ٣ ـ عمليات الايرادات والمصروفات :

لا يتكون المشروع لمجرد الرغبة فى الحصول على الاصول عن طريق الحصول على راس المال أو عقد الالتزامات للغير . فالمشروع يتكون فى العادة لاستخدام الاصول المتاحة له بصرف النظر عن مصدرها لانتاج السلع وأداء الخدمات التى تمكنه من زيادة هذه الاصول عن طريق تحقيق الارباح . فعندما يزاول المشروع نشاطه بتأدية خدماته لعملائه أو بيع منتجاته لهم فهو يحصل منهم على أصول اخرى ينتظر أن تزيد فى قيمتها عن تكلفة الخدمات المبذولة لهم أو تكلفة السلعة المباعة لهم . ويمثل تدفق الاصول الوارد من العملاء نتيجة اداء الخدمات أو بيع السلع ما سبق أن اطلقنا عليه ايرادات المشروع . فاذا كانت الايرادات تزيد عن تكلفة السلع والخدمات التى حصل عليها العملاء من المشروع فان الزيادة تمثل أرباح المشروع وتؤدى الى زيادة اصوله بنفس المقدار . أما اذا حدث العكس وكانت الايرادات تقل عن هذه التكلفة التى اصبحت فى حكم المصروفات فان الفرق يمثل خسائر المشروع ويؤدى الى نقص اصوله بنفس المقدار . وتمثل الارباح والخسائر احد عناصر حقوق الملكية ومن ثم تؤثر عليها بالتبعية : فتؤدى الارباح الى زيادة حقوق الملكية كما تؤدى الخسائر الى انتقاصها .

وتقوم بعض المشروعات بأداء خدمات لعملائها كما يقوم البعض الآخر بشراء السلع المختلفة لاغراض اعادة بيعها ، ويقوم البعض الثالث بتصنيع السلع المختلفة وبيعها . ويطلق على النوع الاول المشروعات الخدمية أو المهنية ويطلق على النوع الثانى المشروعات التجارية ، أما النوع الثالث فيعرف بالمشروعات الصناعية . وسنقتصر فى المعالجة المحاسبية فى هذا الباب على المشروعات الخدمية والتجارية على أن نتناول المشروعات الصناعية فيما بعد .

ولنفرض ان شركة التجارة الحديثة تقوم باداء خدمات صيانة الاجهزة الكهربائية بالاضافة الى الاتجار فيها . وانها قامت باداء خدمات لعملائهـا بلغت قيمتها ١١ر٥٠٠ جنيه سددها العملاء نقدا . لاشك فى ان هذا المبلغ سوف يؤدى الى زيادة اصول الشركة (النقدية) بهذا المقدار ، كما سوف يؤدى الى زيادة حقوق الملكية بنفس المقدار أيضا ومع مراعاة أن هـذا المبلغ يمثل ايرادات للشركة والذى لاشك سوف يقابله مصروفات لم تتم بتحديدها بعد ، فان معادلة الميزانية يمكن أن تمتد لتغطى عمليات الايرادات والمصروفات ويطلق عليها فى هذه الحالة المعادلة المحاسبية ، وهى فى هذه الصورة تتخذ الصيغة الآتية :

الاصول + المصروفات = الخصوم + الايرادات

غير انه لما كانت الايرادات مخصوما منها المصروفات تمثل الارباح او الخسائر والتى تعتبر أحد بنود حقوق الملكية فان المعادلة السابقة يمكن اعادة صياغتها لتصبح من جديد معادلة ميزانية كالآتى :

الاصول = الخصوم + الايرادات ـ المصروفات

= حقوق الملكية + الالتزامات

حيث تشتمل حقوق الملكية فى هـذه الحالة على راس المال والفـرق بين الايرادات والمصروفات . وعلى هذا الاساس يمكن اظهار اثر العملية السابقة على معادلة الميزانية الخاصة بشركة التجارة الحديثة على الوجه التالى :

| الاصـول | | = حقوق الملكية | | + الالتزامات | |
|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | | جنيه | |
| ١٢٠ر٠٠٠ | مبانى | | | | |
| ٦٥ر٠٠٠ | اثاث وتركيبات | ٥٠٠ر٠٠٠ | راس المال | | |
| ٦٥ر٥٠٠ | سيارات نقل | ١١ر٥٠٠ | أرباح محتجزة | ٣٥ر٠٠٠ | قرض البنك |
| ٣٢١ر٠٠٠ | نقدية | | (خدمات مباعة) | ٢٥ر٠٠٠ | دائنون |
| ٥٧١ر٥٠٠ | | = ٥١١ر٥٠٠ | | + ٦٠ر٠٠٠ | |

ويلاحظ ان الزيادة فى حقوق الملكية ظهرت فى بند مستقل اطلقنا عليه «الارباح المحتجزة» ، وهو الاصطلاح المحاسبى الذى سوف نستخدمه للتعبير عن الفرق بين الايرادات والمصروفات ، والتى لا يتم التصرف فيها حتى تاريخ اعداد الميزانية . والواقع ان الارباح المحتجزة فى هذا المثال تمثل قيمة الايرادات الناتجة عن بيع الخدمات والتى لم تقابلها مصروفات بعد .

ولنفترض الآن أن الشركة ادت خدمات اخرى لعملائها قيمتها ٩ر٥٠٠جنيه لم تحصل على قيمتها منهم بعد . فما هو أثر هذه العملية على معادلة الميزانية ؟ . لاشك فى أن قيمة الخدمات تمثل ايرادات وسوف تؤثر على حقوق الملكية بالزيادة ، ولكن قيمتها لم يتم تحصيلها بعد ومن ثم فهى تمثل دينا قبل العملاء للشركة وتعد من الاصول وعلى هذا الاساس يكون اثر هذه العملية على معادلة الميزانية كالآتى :

| الاصول | = حقوق الملكية | + الالتزامات |
|---|---|---|
| جنيه | جنيه | جنيه |
| ١٢٠ر٠٠٠ مبانى | | |
| ٦٥ر٠٠٠ اثاث وتركيبات | | |
| ٦٥ر٥٠٠ سيارات نقل | ٥٠٠ر٠٠٠ راس المال | |
| ٩ر٥٠٠ مدينون | ٢١ر٠٠٠ ارباح محتجزة (خدمات مباعة) | ٣٥ر٠٠٠ قرض البنك |
| ٣٢١ر٠٠٠ نقدية | | ٢٥ر٠٠٠ دائنون |
| ٥٨١ر٠٠٠ | = ٥٢١ر٠٠٠ | + ٦٠ر٠٠٠ |

ولنعد الآن لفحص اثر المصروفات على معادلة الميزانية . وكما سبق ان عرفنا الايرادات بأنها تدفق الاصول الوارد من العملاء للمشروع نتيجة

اداء الخدمات او بيع السلع ، فان المصروفات تمثل ايضا تدفق الاصول الخارج من المشروع واللازم للحصول على الايرادات ، وبصفة مبدئية يمكن النظر لعناصر المصروفات على أنها تؤدى الى انخفاض حقوق الملكية وانخفاض الاصول لانها تمثل تدفق عكسى لتدفق الايرادات .

ولنفرض مثلا أن شركة التجارة الحديثة ، وهى فى سبيل تأدية الخدمات السابقه الى عملائها ، قد تحملت المصروفات التالية :

٣٫٢٠٠ جنيه اتعاب عمال صيانة الاجهزة عن الخدمات المؤداة.

٤٫٥٠٠ جنيه قطع غيار ومهمات لزوم صيانة هذه الاجهزة .

٧٫٧٠٠ جنيه ــــــ مجموع تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء .

وقد قامت الشركة بسداد هذه المصروفات نقدا .

ويترتب على ذلك أن النقدية ( وهى من الاصول ) سوف تنقص بمقدار ٧٫٧٠٠ جنيه كما أن حقوق الملكية ، بند الارباح المحتجزة سوف ينقص بنفس المقدار . وبمعنى آخر فان الايرادات الاجمالية الناتجة عن تأدية الخدمات للعملاء ( سواء نقدا او بالأجل ) والبالغ مقدارها ٢١٫٠٠٠ جنيه يجب أن يخصم منها مبلغ ٧٫٧٠٠ جنيه التى تمثل المصروفات اللازمة للحصول على هذه الايرادات ليصبح الفرق ١٣٫٣٠٠ جنيه ممثلا للارباح التى تؤدى الى زيادة الاصول وزيادة حقوق الملكية عما كانت عليه قبل عمليات الايرادات والمصروفات . وكما اوضحنا اثر الايرادات النقدية والآجلة على معادلة الميزانية فيما سبق ، فان اثر المصروفات على هذه المعادلة يكون كما يلى :

| الاصول | | = | حقوق الملكية | | | + | الالتزامات | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | جنيه | جنيه | | | جنيه | |
| ١٢٠ر٠٠٠ | مبانى | | | | | | | |
| ٦٥ر٠٠٠ | اثاث وتركيبات | | ٥٠٠ر٠٠٠ | | راس المال | | | |
| ٦٥ر٥٠٠ | سيارات نقل | | | ٢١ر٠٠٠ | خدمات مباعة | | | |
| ٩ر٥٠٠ | مدينون | | | (٧ر٧٠٠) | تكلفة خدمات مباعة | | ٣٥ر٠٠٠ | قرض بنك |
| ٣١٣ر٣٠٠ | نقدية | | ١٣ر٣٠٠ | ——— | ارباح محتجزة | | ٢٥ر٠٠٠ | دائنون |
| ٥٧٣ر٣٠٠ | مجموع الاصول | = | ٥١٣ر٣٠٠ | | مجموع حقوق الملكية | + | ٦٠ر٠٠٠ | مجموع الالتزامات |

ويلاحظ أننا افترضنا أن تكلفة الخدمات المؤداة قد تم تحديدها وسدادها نقدا . وليس من الضرورى أن يتم سداد المصروفات نقدا حتى تصبح جزءا من تبيل تكلفة الحصول على الايرادات . فلو افترضنا فى المثال السابق أنه بالاضافة الى الاتعاب التى تم سدادها نقدا والبالغ قدرها ٣ر٢٠٠ جنيه يوجد اتعاب لعمال الصيانة ( أجور ) مستحقة لهم عن نفس الخدمات ولكنها لم تسدد لهم بعد يبلغ مقدارها ٢ر٣٠٠ جنيه ، فان مجرد معرفة هذه الحقيقة يستدعى ضرورة اثبات التزام الشركة بهذه المصروفات واعتبارها من مكونات تكلفة الحصول على الايرادات . ويكون اثر ذلك على معادلة الميزانية كالآتى :

| الاصـول | | = حقوق الملكية | | + الالتزامات |
|---|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه جنيه | | جنيه |
| ١٢٠٫٠٠٠ | مبانى | | | |
| ٦٥٫٠٠٠ | أثاث وتركيبات | ٥٠٠٫٠٠٠ | راس المال | |
| ٦٥٫٥٠٠ | سيارات نقل | ٢١٫٠٠٠ | خدمات مباعة | ٣٥٫٠٠٠ قرض البنك |
| ٩٫٥٠٠ | مدينون | (١٠٫٠٠٠) | تكلفة خدمات مباعة | ٢٥٫٠٠٠ دائنون |
| ٣١٣٫٣٠٠ | نقـدية | ١١٫٠٠٠ | ارباح محتجزة | ٢٫٣٠٠ أجور مستحقة |
| ٥٧٣٫٣٠٠ | مجموع الاصول= | ٥١١٫٠٠٠ | مجموع حقـوق الملكية + | ٦٢٫٣٠٠ مجموع الالتزامات |

ويلاحظ أن بنود الاصـول لم تتغـير ، بينما انخفضت حقوق الملكية بمقدار ٢٫٣٠٠ جنيه وزادت الالتزامات بنفس المقدار .

**٤ ـ العمليات التى تؤثر فى الاصول والخصوم دون حقوق الملكية :**

قد تقوم المنشأة باجراء عمليات تؤثر فى بنود الاصول أو بنود الخصوم او كليهما وتتأثر بها معادلة الميزانية مع ضرورة استمرار توازنها . ومن امثلة هذه العمليات سداد الالتزامات او تحصيل المدينون ، او بيع الاصول او شرائها نقدا او على الحساب . وقد سبق أن اوضحنا كيف تتأثر معادلة الميزانية بالحصول على الاصول بالشراء النقدى او الآجل (على الحساب) .

ولنفرض أن شركة التجارة الحديثة قررت فى ١٩٨٥/١/٢٢ سداد ١٥٫٠٠٠ جنيه من المستحق عليها لبائع الاثاث ( الدائنون ) نقداً . نفى هذه الحالة نجد ان اثر هذه العملية على معادلة الميزانية يتمثل فى نقص النقدية فى الاصـول بمقدار ١٥٫٠٠٠ جنيه ونقـص الدائنون فى الالتزامات بنفس

المقدر . وحيث ان العملية لا يترتب عليها ايرادات أو مصروفات فان حقوق الملكية لا تتاثر بها ( تصبح النقدية فى المعادلة السابقة ٢٩٨٫٣٠٠ جنيه ويصبح مجموع الاصول ٥٥٨٫٣٠٠ جنيه ، ويصبح الدائنون فى الالتزامات ١٠٫٠٠٠ جنيه ومجموع الالتزامات ٥٢٫٣٠٠ جنيه ، ويتساوى مجموع الخصوم مع مجموع الاصول ) .

واذا قامت الشركة فى ١٩٨٥/١/٢٥ بسداد الاجور المستحقة عليها عن الخدمات السابق تأديتها واثباتها وقدرها ٢٫٣٠٠ جنيه ، فان اثر هذه العملية يماثل اثر سابقتها ، حيث تنخفض النقدية بمقدار ٢٫٣٠٠ جنيه لتصبح ٢٩٦٫٠٠٠ جنيه ، وتنخفض الالتزامات بمقدار الاجور المستحقة ويصبح مجموعها ٥٠٫٠٠٠ جنيه ، وينخفض مجموع الاصول ومجموع الخصوم ليصبح ٥٥٦٫٠٠٠ جنيه لكل .

واذا قامت الشركة بتحصيل جزء من مستحقاتها قبل عملائها قدره ٦٫٠٠٠ جنيه مثلا فى ١٩٨٥/١/٢٧ ، فان اثر هذه العملية على معادلة الميزانية عند اثباتها ( أو قيدها ) يكون كالاتى :

تزداد النقدية بمقدار ٦٫٠٠٠ جنيه لتصبح ٣٠٢٫٠٠٠ جنيه .

ينخفض مقدار المدينين بمقدار ٦٫٠٠٠ جنيه ليصبح ٣٫٥٠٠ جنيه .

ولما كان كل من العنصرين (الحسابين) من بنود الاصول وقد زاد احداهما بمقدار النقص فى الاخر ، فان مجموع الاصول يظل كما هو . ولا تتأثر عناصر الخصوم (حسابات الخصوم) بهذه العملية .

ولنفرض الآن ان شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية فى ١٩٨٥/١/٢٨ .

– شراء اجهزة وادوات كهربائية لاغراض الاتجار فيها قيمتها ٣٤٠٫٠٠٠ جنيه سددت من القيمة ١٨٠٫٠٠٠ جنيه نقدا والباقى يستحق السداد بعد شهر .

ـ باعت بعض الاثاث والتركيبات التى وجدت انها ليست فى حاجة اليه والذى بلغت تكلفته ٢٠٫٠٠٠ جنيه على الحساب بنفس القيمة ( دون ارباح او خسائر ) .

ـ سددت جزء من قرض البنك قدره ١٧٫٠٠٠ جنيه نقدا .

فما هو اثر هذه العمليات على معادلة الميزانية ؟

عندما يتم اثبات هذه العمليات ( قيدها كما يطلق على هذا الاجراء محاسبيا ) فان اثرها على حسابات الاصول والخصوم يكون كالآتى ( لكل عنصر من عناصر الاصول حساب يظهر مقداره ويوضح التغيرات التى تطرأ عليه محاسبيا ) .

حيث تعد الاجهزة والادوات الكهربائية المشتراه لأغراض الاتجار فيها من مكونات الاصول ( ويطلق عليها البضاعة ) وليس لها حساب بعد ضمن الاصول فيفتح لها حساب ( أى تزداد عناصر الاصول عنصرا جديدا ) ويثبت فيه ( يقيد فيه ) مبلغ ٣٤٠٫٠٠٠ جنيه كزيادة فى الاصول . غير أن ذلك سوف يقابل بنقص فى حساب النقدية قدره ١٨٠٫٠٠٠ جنيه ، وزيادة فى حساب الدائنون فى الالتزامات بمبلغ ١٦٠٫٠٠٠ جنيه . وتؤثر هذه العملية فى الاصول والخصوم .

ويؤدى بيع الاثاث والتركيبات الى نقص فى حسابه بمقدار تكلفة الاثاث المباع ، وحيث تم البيع على الحساب دون ارباح او خسائر فان حساب المدينين سوف يزداد بمقدار ٢٠٫٠٠٠ جنيه .

ولما كان كل من الحسابين من حسابات الأصول فان مجموع الاصول لا يتأثر بهذه العملية .

ويؤدى سداد قرض البنك الى نقص حساب النقدية ونقص حساب قرض البنك .

وتظهر معادلة الميزانية بعد اثبات اثر هذه العمليات كالآتى :

| الاصـــول | = حقوق الملكية | + الالتزامات |
| --- | --- | --- |
| جنيه | جنيه | جنيه |
| ١٢٠٫٠٠٠ مبـــانى | | |
| ٤٥٫٠٠٠ اثاث وتركيبات | | |
| ٦٥٫٥٠٠ سيارات نقل | | |
| ٣٤٠٫٠٠٠ بضـــاعة | | |
| ٢٣٫٥٠٠ مدينون | ٥٠٠٫٠٠٠ راس المال | ١٨٫٠٠٠ قرض البنك |
| ١٠٥٫٠٠٠ نقدية | ١١٫٠٠٠ ارباح محتجزة | ١٧٠٫٠٠٠ دائنون |
| مجموع | مجموع حقوق | مجموع |
| ٦٩٩٫٠٠٠ الاصول = | ٥١١٫٠٠٠ الملكية + | ١٨٨٫٠٠٠ الالتزامات |

وقد نقص رصيد حساب النقدية بمقدار ١٩٧٫٠٠٠ جنيه وهي تمثـل ما سدد من ثمن البضاعة والبالغ قدره ١٨٠٫٠٠٠ جنيه وما سدد من قرض البنك وقدره ١٧٫٠٠٠ جنيه . وزادت الاصول باصل جديد هو البضاعة . وزاد حساب الدائنون فى الخصوم بمقدار ١٦٠٫٠٠٠ جنيه والتى تمثل ذلك الجزء من ثمن شراء البضاعة الذى لم يسدد بعد .

**٥ ـ حسابات الاصول والخصوم واقسامها :**

يمكن تقسيم حسابات الاصول لاغراض الميزانية العمومية ( او قائمة المركز المالى ) الى الاقسام الآتية :

| | |
| --- | --- |
| ( أ ) الاصول الثابتة | **Fixed assets** |
| ( ب ) الاستثمارات طويلة الاجل | **Long Term Ivestments** |
| ( جـ ) الاصول المتداولة | **Current Assets** |
| ( د ) الاصول غير الملموسة | **Intangible Assets** |

كما تنقسم الالتزامات لنفس الاغراض الى قسمين هما :

| | |
| --- | --- |
| ( أ ) الالتزامات طويلة الاجل | **Long Term Liabilities** |
| ( ب ) الالتزامات قصيرة الاجل | **Short Term Liabilities.** |

وسوف نتناول كل من هذه الاقسام بقليل من التفصيل .

**٥ ـ ١ ـ حسابات الاصول :**

(أ) **الاصول الثابتة** : تتكون الاصول الثابتة من الاصول التى تحصل عليها المنشأة او المشروع لاغراض استخدامها فى مزاولة نشاطهـا وليس لاغراض اعادة بيعها بحالتها ، وتستخدم فى العـادة لعـدد من الفترات المحاسبية على المدى الطويل نسبيا . وتشمل الاصول الثابتة على الاراضى المملوكة للمشروع سواء كانت لأغراض اقامة المبانى أو المخازن او لمجرد الحيازة الزمنية ، كما تشتمل ايضا على المبانى المخصصة لأغراض الاستخدام فى عمليات المشروع الاساسية كمبانى الادارة ومبانى المعارض ومبـانى المخازن ( والمبانى الخاصة بالمصانع فى المشروعات الصناعية ) ، ولا تعتبر المبانى المملوكة لاغراض الاستثمار من مكونات الاصول الثابتة بل تعد من الاستثمارات طويلة الاجل .

وتشمل الاصول الثابتة على الآلات والمعدات التى تستخدم فى تصنيع المنتجات ( فى المنشآت الصناعية ) ، وآلات اللف والحزم والتجهيز ومعدات الصيانة والتشغيل . كما يعد الاثاث بانواعه المختلفة والتركيبات من مكونات الاصول الثابتة ، وتعد وسـائل النقل والانتقال من سـيارات مختلفة من مكونات الاصول الثابتة ايضا . وتتلخص خصائص الاصول الثابتة فى الآتى :

- انها عادة تستخدم لمدة طويلة فى عمليات المشروع .
- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الاتجار فيها او استثمارها فى غير اغراضه الاساسية وانما لاغراض استخدامها فى عملياته المؤدية الى تحقيق ايراداته الرئيسية .
- تظهر الاصول الثابتة على قمة قائمة الاصـول فى الميزانيـة العمومية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية .

**(ب) الاستثمارات طويلة الاجل** : الاستثمارات طويلة الاجل هى عباره عن اصول او مستندات ملكية فى مشروعات اخرى يقوم المشروع بالاستثمار فيها لأحد اغراض ثلاثة هى : التحكم فى نشاط مشروع آخر كالاستثمار فى شراء عدد كبير من اسهم راس مال احدى الشركات الهامة التى قد يتصل نشاطها بنشاط المشروع ، أو لضمان الحصول على مورد ثابت للايرادات كالاستثمار فى المبانى السكنية مثلا ، او لتكوين علاقات ودية مع المشروعات الاخرى كاقراض هذه المشروعات قروضا طويلة الاجل لمساعدتها ماليا فى مزاولة نشاطها . وتلى الاستثمارات طويلة الاجل الاصول الثابتة فى ترتيب قائمة الاصول فى الميزانية العمومية .

**(د) الاصول المتداولة** : سبق تعريف الاصول المتداولة بأنها تلك الاصول التى تكون فى صورة نقدية أو يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة . ويعتبر الاصل من الاصول المتداولة فى العادة اذا كان فى صورة نقدية أو يمكن تحويله الى نقدية فى خلال دورة عمليات المشروع أو سنة مالية أيهما اطول . وتعرف دورة عمليات المشروع بأنها تلك الفترة الزمنية التى تبدأ بشراء العناصر والمستلزمات اللازمة لمزاولة عمليات المشروع وتنتهى ببيع البضاعة أو المنتجات للعملاء وتحصيل القيمة نقدا ، وتتكون الاصول المتداولة للمشروع التجارى فى العادة من العناصر التالية .

**النقدية** : وتشمل النقدية السائلة فى خزائن المشروع وحسابات الايداع والحسابات الجارية فى البنوك التى تكون مخصصة لعمليات المشروع ، كما تشتمل على الشيكات لأمر المشروع التى لم تحصل بعد والحوالات والاذون البريدية .

**العملاء** : (يطلق عليها احيانا الزمم) وتوضح مديونية عملاء المشروع له فى تاريخ اعداد الميزانية العمومية وتنشأ حسابات العملاء عن عمليات البيع بالاجل والتى لم يتم تحصيل قيمتها عند تمام عملية البيع . وتتحول

حسابات العملاء الى نقدية عندما يقوم هؤلاء بسداد مديونياتهم للمشروع . ولا يحصل المشروع فى العادة من عملائه فى هذه الحالة على مستند كتابى لاثبات مديونيتهم قبله ويكتفى بضمان السمعة التجارية لهؤلاء العملاء .

**اوراق القبض** : ورقة القبض هى ورقة تجارية تثبت مديونية العميل للمشروع بمبلغ معين يستحق السداد فى تاريخ معـين بصـورة كتابية . ويحصل المشروع على أوراق القبض من عملائه سدادا لمشترياتهم منه من بضائع او خدمات او منتجات ، او سدادا لحساباتهم الناتجة عن مبيعـات المشروع الآجلة لهم فى تواريخ سابقة ، وفى بعض الاحيان عندما يقوم المشروع باقراض الغير نقدا مقابل الحصول على ورقة قبض . وتتحول أوراق القبض الى نقدية عندما يتم تحصيل قيمتها فى تاريخ الاستحقاق .

**الإيرادات المستحقة** : وهى تتمثل فى عناصر الايرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبية والتى لم يتم تحصيلها بعد حتى نهايتها ، وتشمل الايرادات المستحقة والفوائد المستحقة للمشروع قبل الغير ، والايجارات المستحقة له قبل الغير ، وما الى ذلك . وتتحول هذه الى نقدية بمجرد الحصول على قيمتهـا .

**مخزون البضاعة** : ويتمثل فى الكمية الموجودة فى مخازن المشروع من البضائع والسلع المخصصة لأغراض الاتجار فيها فى تاريخ اعداد الميزانية العمومية ، ويتم قياس قيمتها فى العادة بتكلفتها التاريخية . وتختلف نوعية العناصر التى تعد من مكونات المخزون طبقا لنشاط المشروع . فالمشروع الذى يتجر فى الملابس الجاهزة يتكون مخزونه من هذه العناصر ولا يدخل فيه ما لدى المشروع من سيارات باختلاف انواعها ، بينما يحتوى المخزون فى مشروع لتجارة السيارات على الانواع المختلفة من السيارات المخصصة لاغراض الاتجار فيها ، وتعد من اصوله المتداولة . ويتحول المخزون الى نقدية عندما يتم بيع مكوناته الى العملاء وتحصل قيمة المبيعات نقدا .

**الاستثمارات قصيرة الاجل** : تتمثل فى العادة فى استثمارات المشروع فى أوراق مالية مختلفة بصفة مؤقتة لامتصاص النقدية الزائدة عن حاجة العمليات لفترة عدم الحاجة اليها . والهدف من ذلك هو حصول المشروع على عائد هذه الاستثمارات عن فترة الإستثمار فيها بدلا من تعطل موارده النقدية . ويتم بيع هذه الاستثمارات عند الحاجة الى نقدية .

**المصروفات المقدمة** : ومن أمثلتها الايجارات التى يقوم المشروع بدفعها مقدما عن حق استعمال ممتلكات الغير ، واقساط التامين التى تغطى فترة لاحقة لنهاية الفترة المحاسبية الجارية ، وما الى ذلك . وهى تعتبر من الاصول المتداولة لأنها تمثل حقا للمنشاة لدى الغير لأنه ما لم يتم المشروع بدفعها مقدما خلال الفترة المحاسبية المنقضية لاستحقت الدفع نقدا خلال الفترة المحاسبية التالية . ومن ثم فدفعها مقدما يعنى عدم الحاجة الى دفعها نقدا فى فترات تالية . وهى تتحول الى نقدية ، مثلها فى ذلك مثل مخزون البضاعة ، عندما تشارك فى نشاط المشروع ويتم بيع المنتجات للعملاء وتتحصل قيمتها نقدا

**(د) الاصول غير الملموسة** : وهى فى العادة أصول تزيد من قدرة المشروع على مزاولة نشاطه بنجاح وليس لها كيان مادى ملموس ، كما انها ليست متداولة . وتشتمل على ما يسمى بشهرة المحل التى تنعكس على قدرة المشروع فى الحصول على معدلات أعلى من الارباح بالمقارنة بالمشروعات الاخرى فى نفس النشاط ، وحقوق الإختراع التى تكفل للمشروع احتكار استخدام اختراع معين لفترة زمنية معينة ، وحقوق التاليف ، وحقوق الاستغلال وما الى ذلك . ولن نتعرض لهذه الاصول بصورة تفصيلية على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

## ٥ ـ ٢ ـ حسابات الالتزامات :

**(أ) الالتزامات طويلة الاجل** : يعتبر الالتزام طويل الاجل اذا لم يكن مستحقا السداد لفترة زمنية طويلة نسبيا ، تزيد فى العادة عن سنة ميلادية. وتتطلب الممارسة السليمة اظهار تواريخ استحقاق الالتزامات طويلة الاجل مقابل كل منها فى الميزانية العمومية . وتتكون الالتزامات طويلة الاجل من اوراق الدفع المستحقة السداد فى تاريخ لاحق لتاريخ الميزانية بما يزيد عن سنة ، والقروض طويلة الاجل التى يحصل عليها المشروع من البنوك بضمان او بدون ضمان ، وسندات الاقتراض التى يصدرها المشروع لأغراض الاقتراض من المشروعات الاخرى والجمهور العام .

**(ب) الالتزامات قصيرة الاجل او الالتزامات الجارية** : الالتزام قصير الاجل هو دين على المشروع يستحق السداد فى العادة خلال فترة سنة ، ويتطلب سداده انتقاص الاصول المتداولة بعد تحويلها الى نقدية . ومن أمثلة الالتزامات قصيرة الاجل ما يلى :

**حسابات الموردون** : ويطلق عليها احيانا حسابات الدائنون ، وهى تمثل المبالغ المستحقة السداد لدائنى المشروع مقابل مشتريات المشروع من بضائع ومستلزمات منهم .

**اوراق الدفع** : ورقة الدفع هى ورقة تجارية تثبت مديونية المشروع للغير بمبلغ محدد يستحق السداد فى تاريخ محدد فى صورة كتابية . وتنشأ اوراق الدفع فى العادة نتيجة قيام المشروع بالشراء الآجل من مورديه .

**المصروفات المستحقة** : وتتمثل فى المبالغ المستحقة على المشروع للغير فى تاريخ اعداد الميزانية مقابل خدمات تم اداؤها للمشروع وساهمت فى تحقيق ايراداته عن الفترة المحاسبية المنتهية فى تاريخ الميزانية ، ومن امثلتها الاجور المستحقة السداد للعاملين عن خدمات مؤداة ولم تسدد بعد ، والايجار

المتحق السداد للغير عن استخدام ممتلكاتهم فى نشاط المشروع ، والفوائد المستحقة على المشروع للغير نتيجة الاستعانة بأموالهم فى العمليات خلال الفترة المحاسبية .

**التوزيعات المستحقة** : عندما يحقق المشروع أرباحا نتيجة مزاولة عملياته خلال الفترة المحاسبية فان جزء من هذه الارباح يتم توزيعه فى العادة على الملاك ( وعلى العاملين أيضا فى كثير من الاحيان ) . وعندما يتقرر توزيع الربح يصبح هذا التوزيع المقرر بمثابة دين على المشروع للمستحقين فى التوزيعات يستحق السداد نقدا فى غالبية الاحوال . فاذا لم يقوم المشروع بصرف التوزيعات حتى نهاية الفترة المحاسبية ، أو تبقى جزء منها لسبب او لآخر ، فانه يظهر ضمن مكونات الالتزامات قصيرة الاجل .

**الايرادات المقدمة** : قد يحصل المشروع على بعض عناصر الايرادات مقدما قبل قيامه بأداء الخدمات المرتبطة بهذه الايرادات خلال الفترة المحاسبية المنقضية . وبالتالى يصبح المشروع ملتزما بأداء أو توفير تلك الخدمات فى العادة فى الفترة المحاسبية التالية ، ومن ثم تظهر هذه الايرادات التى حصل عليها المشروع مقدما ولم يتم بأداء الخدمات المقابلة لها ضمن الالتزامات قصيرة الاجل . ويطلق عليها احيانا الايرادات غير المكتسبة ، ومن امثلتها الايجارات الدائنة المقدمة والفوائد المقدمة التى يحصل عليها المشروع .

**٦ ـ نماذج الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى واستخداماتها :**

يمكن أن تتخذ الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالى احد شكلين ، ينمشى الشكل الاول مع معادلة الميزانية ( الاصول = الخصوم ) ، ويطلق عنه الشكل الحسابى ، ويعتبر الشكل الثانى بمثابة تقرير . ومهما اختلف شكل الميزانية فان هناك قواعد معينة لترتيب الاصول والخصوم فى كل من

الشكلين . وسوف نعرض فى هذا البند نموذجا للميزانية العمومية فى شكل حسابى لنتعرف على بعض الاستخدامات المبدئية للبيانات الواردة فى الميزانية العمومية . على أن تتعرض لشكل التقرير المالى فيما يلى من دراسة .

ويكون للميزانية العمومية فى هذا الشكل جانبان كما سبق ورأينا فى البنود السابقة . يخصص الجانب الايمن للاصول والجانب الايسر للخصوم. ويختلف ترتيب الاصول والخصوم من دولة الى اخرى . ففى بعض الدول ( امريكا مثلا ) يبدأ ترتيب الاصول بالاصول المتداولة الاكثر سيولة ثم ينتهى بالاصول الثابتة الاقل سيولة ويلى ذلك الاصول غير الملموسة ، ويبدأ ترتيب الخصوم بالالتزامات قصيرة الاجل وينتهى بحقوق الملكية . وفى بعض الدول الاخرى ( جمهورية مصر العربيه مثلا ) يكون ترتيب الاصول والخصوم عكس الترتيب السابق فى المنشآت التجارية والصناعية ، ويقتصر استخدام الترتيب السابق على المنشآت المالية ( البنوك وشركات التأمين ) وسوف نتبع هنا الترتيب الذى جرى التعرف على استخدامه فى جمهورية مصر العربية .

ويلاحظ من الشكل التالى أن معادلة الميزانية العمومية ( الاصول = الخصوم ) مازالت قائمة وان كانت اكثر تفصيلا . فبدلا من وضع الاصول كلها فى مجموعة واحدة اصبحت مقسمة الى مجموعات على حسب طبيعة كل مجموعة والغرض منها ومدى امكانية تحولها الى نقدية سائلة . كما أن تقسيم الالتزامات الى التزامات طويلة الاجل وقصيرة الاجل يساعد فى تحديد مدى قدرة المشروع على القيام بسداد التزاماته العاجلة . ولا شك فى أن هذا التفصيل والتنظيم يفيد من يهمه أمر المشروع فى اجراء الدراسات والتحاليل اللازمة للتوقف على مدى قوة مركزه المالى . فمقارنة الاصول المتداولة بالالتزامات قصيرة الاجل يساعد فى تحديد قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته العاجلة . وغالبا ما تكون هذه المقارنة فى صورة نسبة الاصول

شركة التجارة العالمية ــ الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١

**الاصــول**

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **الاصول الثابتة :** | | |
| اراضى | ٢٠ر٠٠٠ | |
| مبانى | ٦٠ر٠٠٠ | |
| آلات ومعدات | ٣٥ر٠٠٠ | |
| اثاث وتركيبات | ١٧ر٥٠٠ | |
| وسائل نقل وانتقال | ١٩ر٥٠٠ | |
| | | ١٥٢ر٠٠٠ |
| **الاستثمارات طويلة الاجل** | | |
| مبان سكنية | ٢٦ر٥٠٠ | |
| أوراق مالية | ١٣ر٥٠٠ | |
| | | ٤٠ر٠٠٠ |
| **الاصول المتداولة :** | | |
| مخزون | ٤٧ر٥٠٠ | |
| استثمارات قصيرة الاجل | ١٣ر٢٠٠ | |
| مصروفات مقدمة | ١ر٣٠٠ | |
| ايرادات مستحقة | ٦ر٤٠٠ | |
| أوراق قبض | ٣٢ر٦٠٠ | |
| عملاء | ٣٧ر٣٠٠ | |
| نقدية | ٥٦ر٧٠٠ | |
| | | ١٩٥ر٠٠٠ |
| **الاصول غير الملموسة:** | | |
| شهرة المحل | ٢٠ر٠٠٠ | |
| حق اختراع | ١٠ر٠٠٠ | |
| | | ٣٠ر٠٠٠ |
| | | ٤١٧ر٠٠٠ |

**الخصوم**

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **حقوق الملكية :** | | |
| راس المال | ٢٤٠ر٠٠٠ | |
| الارباح المحتجزة | ٦٥ر٠٠٠ | |
| | | ٣٠٥ر٠٠٠ |
| **الالتزامات طويلة الاجل:** | | |
| قرض طويل الأجل يستحق السداد فى ١٩٨٥/١٢/١ | | ٢٨ر٠٠٠ |
| **الالتزامات قصيرة الاجل:** | | |
| مردون | ٣٣ر٦٠٠ | |
| أوراق دفع | ٢٢ر٦٠٠ | |
| مصروفات مستحقة | ٩ر٨٠٠ | |
| توزيعات مستحقة | ١٦ر٧٠٠ | |
| ايرادات مقدمة | ١ر٣٠٠ | |
| | | ٨٤ر٠٠٠ |
| | | ٤١٧ر٠٠٠ |

المتداولة الى الخصوم قصيرة الاجل ، ويطلق عليها نسبة التداول . ورغم أن هذه النسبة تختلف من مشروع الى آخر وليس لها معيار محدد يوضح النسبة المثالية فى كل الاحوال ، الا انها لا شك تفيد الغير بصدد اتخاذ قرارات منح الائتمان للمشروع . كما انه بمقارنة حقوق الملكية بالالتزامات والتى يطلق عليها نسبة الخصوم يمكن التعرف على الهيكل التمويلى لاصول المشروع بصورة تقريبية . وتساعد هذه النسبة فى اتخاذ قرارات توزيع الارباح أو احتجازها لتدعيم المركز المالى للمشروع وفى اتخاذ القرارات المؤدية الى الحفاظ على العلاقة المناسبة بين حقوق الملكية والالتزامات . وبصفة عامة كلما زادت نسبة حقوق الملكية الى الالتزامات كلما كان ذلك مؤشرا الى امكانية التوسع فى المستقبل عن طريق الاقتراض .

وبالاضافة الى هذه الاستخدامات يوجد العديد من الاستخدامات الاخرى للمعلومات الواردة فى قائمة المركز المالى بالاضافة الى المعلومات التى تظهر فى حسابات نتائج العمليات كما سوف يتضح فيما بعد .

### ٧ ـ تفاصيل حسابات الايرادات والمصروفات :

سبق أن اوضحنا ان عمليات الايرادات والمصروفات تؤثر فى حسابات الميزانية من اصول وخصوم ومن ثم فى معادلة الميزانية . غير أن تفاصيل هذه العمليات لا يمكن ان تظهر فى معادلة الميزانية والا اصبحت طويلة ومعقدة واصبح من الصعب استيعاب معلومات الميزانية العمومية . والواقع ان آثار عمليات الايرادات والمصروفات على حسابات الميزانية تظهر فى صورة نتائج نهائية دون تفاصيل التغيرات . كما تقتصر هذه النتائج النهائية فى العادة على نتيجة مقابلة الايرادات والمصروفات من ارباح غير موزعة يتم احتجازها لتقوية المركز المالى للمشروع او خسائر محققة نتيجة مزاولة عملياته . اما تفاصيل بنود حسابات الايرادات والمصروفات فتظهر فيما يمكن أن نطلق

عليه فى هذه المرحلة الحساب الختامى ، والذى يظهر ايضا نتيجة مقابلة بنود الايرادات فى مجموعهـا مع بنـود المصروفات فى مجموعهـا من أرباح او خسائر .

ولتوضيح ذلك دعنا نعود الى شركة التجارة الحديثة التى تركنا آخر معادلة ميزانية لها فى نهاية البند الرابع من هذا الفصل . ونذكر مثلا ان الشركة باعت خدمات اصلاح اجهزة كهربائية لعملائها بمبلغ ٢١٫٠٠٠ جنيه حيث ادى ذلك الى زيادة الاصول (النقدية والمدينون ) وزيادة حقوق الملكية ( خدمات مباعة ) بنفس القيمة . ونذكر أيضا أن الشركة تحملت فى سبيل اداء هذه الخدمات مصروفات قدرها ١٠٫٠٠٠ جنيه أدت الى نقص الاصول ( النقدية ) بما يتم سداده نقدا من هذه المصروفات وزيادة الالتزامات بالاجور التى كانت مستحقة . ونذكر اننا اجرينا مقاصة فى خانة حقوق الملكية بين الخدمات المباعة وتكلفة الخدمات المباعة لنحصل على صافى الاضافة لحقوق الملكية من ارباح ( محتجزة ) فى هذه الحالة . ورغم أن هذا الاجراء جائز فى معادلة الميزانية ، الا انه غير متعارف عليه لأغراض الميزانية العمومية . اضف الى ذلك ، ان تعدد بنود الايرادات وبنود المصروفات يجعل عملية اجراء المقاصة فى معادلة الميزانية عملية صعبة . ولذلك فانه يصبح من المستحب أن يتم اجراء المقاصة بين بنود الايرادات والمصروفات خارج معادلة الميزانية واظهار اثرها النهائى فقط على هذه المعادلة . وعلى هذا الاساس، تقتصر تفاصيل حقوق الملكية على رأس المال والارباح المحتجزة التى تظهـر نتائج هذه المقاصـة .

ولنفرض مثلا أن شركة التجارة الحديثة قامت بالعمليات الآتية خلال شهر فبراير .

١ ــ باعت جزء من الاجهزة والادوات الكهربائية التى قامت بشرائها فى ٨٥/١/٢٨ والبالغ تكلفته ٢٠٦٫٠٠٠ جنيه بمبلغ ٣٠٤٫٠٠٠ جنيه حيث حصلت نقدا على ٢٨٠٫٠٠٠ جنيه والباقى مازال مستحقا لها قبل عملائها .

٢ ــ دفعت مصاريف لسيارات نقل البضائع الى العملاء من وقــود وزيوت وسائقين وخلافه بمبلغ ٨٫٦٠٠ جنيه نقدا ومازال مستحقا عليهــا ١٫٤٠٠ جنيه أجور سائقين .

٣ ــ ادت خدمات صيانة لعملائها خلال الشهر بلغت قيمتها ٢٧٫٥٠٠ جنيه حصلت منها ٢٦٫٣٠٠ جنيه والباقى مازال مستحقا قبل العملاء . وقد بلغت تكاليف ومصروفات الشركة بصدد اداء تلك الخدمات ما يلى : ادوات ومهمات صيانة ٧٫٩٠٠ جنيه ، أجور عمال الصيانة ١٣٫٢٠٠ جنيه ، سددت كلهــا نقــدا .

٤ ــ دفعت اجور عمالها وموظفيها عن الشهر ، بخلاف أجور عمــال الصيانة وبلغت هذه الاجور ٢٧٫٦٠٠ جنيه .

٥ ــ قامت بالاعلان عن نشاطها فى محطات الاذاعة والتلفزيون عن الشهر بمبلغ ٧٫٥٠٠ جنيه ، سددت منها ٥٫٠٠٠ جنيه ، والبــاقى مازال مستحقا عليهــا .

٦ ــ قامت بوضع سياراتها عن شهر فبراير فى جراج عمومى مقــابل ايجار شهرى قدره ٢٥٠ جنيه تسدد فى نهاية كل شهر ، ولم يسدد الايجار بعــد .

**والمطلوب** : هو تحديد اثر كل من هذه العمليات على حسابات الاصول والالتزامات وتحديد الاثر الصافى على حقوق الملكية .

١ ـ ولنبدا بالعملية الاولى . ولعله اصبح من الواضح فى هذه المرحلة ان أى عملية من العمليات التى تقوم بها الوحدة المحاسبية تؤثر فى حسابين على الاقل فعند قيام الشركة ببيع أجهزة وادوات كهربائية سبق شراؤها فان هذه الاجهزة والمعدات التى تعد من اصول الشركة ( المتداولة ) تنقص بمقدار تكلفة المباع منها : اى ان :

ـ الاجهزة والمعدات ( البضاعة ) فى الاصول تنقص بمقدار ٢٠٦ر٠٠٠ جنيـــه .

ـ وفى مقابل ذلك حصلت الشركة على اصول قدرها ٣٠٤ر٠٠٠ جنيه تمثل ايراداتها من بيع الاجهزة والمعدات ، فتزداد النقدية بمقدار ٢٨٠ر٠٠٠ جنيه ويزداد المدينون ( العملاء ) بمبلغ ٢٤ر٠٠٠ جنيه .

ـ ويترتب على ما تقدم زيادة صافية فى الاصول قدرها ٩٨٠٠٠ جنيه (٣٠٤ر٠٠٠ ـ ٢٠٦ر٠٠٠) تمثـل أرباح الشركة من عمليـة بيـع الادوات الكهربائية والتى تمثل اضافة لحقوق الملكية فيتوازن جانبا معادلة الميزانية

ـ يلاحظ أن هذه العملية تؤثر على أربعة حسابات فى معادلة الميزانية: البضاعة تنقص بمقدار ٢٠٦ر٠٠٠ جنيه ، النقدية تزداد بمقدار ٢٨٠ر٠٠٠ جنيه ، المدينون ( العملاء ) تزداد بمقدار ٢٤ر٠٠٠ جنيه وحقوق الملكية تزداد بمقدار ٩٨ر٠٠٠ جنيه .

يمكن اظهار أثر هذه العملية كالآتى : أ ـ انقاص البضاعة بمبلغ ٢٠٦ر٠٠٠ جنيه ، وعمل حساب للمصروفات وزيادته بنفس المبلغ باعتباره تكلفة البضاعة المباعة ( تذكر أن المصروفات يمكن أن تظهر فى معادلة الميزانية باشارة سالبة فى بنود حقوق الملكية ) . ب ـ زيادة النقدية بمبلغ ٢٨٠ر٠٠٠ جنيه ؛ وزيادة المدينون بمبلغ ٢٤ر٠٠٠ جنيه مقابل عمل حساب للايرادات

وزيادته بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ر٣٠٤ جنيه ( تذكر أن الايرادات يمكن أن تظهر بالاشارة موجبة فى بنود حقوق الملكية ) . وسوف نتبع هذه الطريقة الاخيرة فى معالجة باقى العمليات .

٢ ـ تؤدى هذه العملية الى زيادة حساب المصروفات : مصروفات نقل البضائع بمبلغ ٠٠٠ر١٠ جنيه ( ٦٠٠ر٨ جنيه نقدا + ٤٠٠ر١ جنيه اجور سائقين مستحقة ) مقابل نقص النقدية بمبلغ ٦٠٠ر٨ جنيه وزيادة الالتزامات ـ الاجور المستحقة بمبلغ ٤٠٠ر١ جنيه .

٣ ـ تتكون هذه العملية ، فى الواقع من عمليتين : عملية تحقق ايرادات ، وعملية تحديد المصروفات المتعلقة بهذه الايرادات . ويترتب على العملية الاولى زيادة الايرادات ـ خدمات مباعة بمبلغ ٥٠٠ر٣٧ جنيه مقابل زيادة النقدية بمبلغ ٣٠٠ر٢٦ جنيه وزيادة المدينون ( العملاء ) بمبلغ ٢٠٠ر١١ جنيه . ويترتب على العملية الثانية زيادة المصروفات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٩٠٠ر٧ جنيه . وزيادة الاجور بمبلغ ٢٠٠ر١٣ جنيه . مقابل انخفاض النقدية بمبلغ ١٠٠ر٢١ جنيه .

٤ ـ يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : اجور بمبلغ ٦٠٠ر٢٧ جنيه مقابل نقص النقدية بنفس المبلغ .

٥ ـ يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : اعلان بمبلغ ٥٠٠ر٧ جنيه مقابل نقص النقدية بمبلغ ٠٠٠ر٥ جنيه . وزيادة الالتزامات : الاعلان المستحق بمبلغ ٥٠٠ر٢ جنيه .

٦ ـ يترتب على هذه العملية زيادة المصروفات : ايجار بمبلغ ٣٥٠ جنيه ، مقابل زيادة الالتزامات : ايجار مستحق بنفس المقدار .

ومما تقدم يمكن تلخيص عمليات الايرادات والمصروفات كالآتى :

**عمليات الايرادات :**

جنيه

٣٠٤٫٠٠٠ مبيعات اجهزة وادوات كهربائية .
٣٧٫٥٠٠ خدمات مباعة

٣٤١٫٥٠٠ جملة الايرادات

**عمليات المصروفات :**

٢٠٦٫٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة
١٠٫٠٠٠ مصروفات نقل البضائع المباعة
٧٫٩٠٠ مواد ومهمات صيانة
٤٠٫٨٠٠ أجور ( ١٣٫٢٠٠ + ٢٧٫٦٠٠ )
٧٫٥٠٠ اعـلان
٣٥٠ ايجـار

٢٧٢٫٥٥٠ جملة المصروفات

وباجراء المقاصة بين الايرادات والمصروفات نجد ان الشركة قد حققت أرباحا قدرها : ٣٤١٫٥٠٠ — ٢٧٢٫٥٥٠ = ٦٨٫٩٥٠ جنيه .

وتمثل هذه الارباح الزيادة الصافية فى حقوق الملكية (الارباح المحتجزة) نتيجة كل العمليات السابقة . وبدلا من أن تتم عملية حصر الايرادات والمصروفات على هذه الصورة الحسابية واجراء المقاصة بينها فانها تتم محاسبيا فى صورة اكثر تنظيما فيما يمكن إن نطلق عليه فى هذه المرحلة الحساب الختامى . ويتخذ الحساب الختامى لشركة التجارة الحديثة عن شهر فبراير الشكل التالى :

**شركة التجارة الحديثة**

**الحساب الختامى**

**عن شهر فبراير ١٩٨٥**

| المصروفات | | الايرادات | |
|---|---|---|---|
| ٢٠٦ر٠٠٠ | تكلفة البضاعة المباعة | ٣٠٤ر٠٠٠ | مبيعات اجهزة وادوات كهربائية |
| ١٠ر٠٠٠ | مصروفات نقل البضاعة المباعة | ٣٧ر٥٠٠ | خدمات مباعة |
| ٧ر٩٠٠ | مواد ومهمات صيانة | | |
| ٤٠ر٨٠٠ | اجـــور | | |
| ٧ر٥٠٠ | اعـــلان | | |
| ٣٥٠ | ايجـــار | | |
| ٢٧٢ر٥٥٠ | مجموع المصروفات | | |
| ٦٨ر٩٥٠ | الارباح | | |
| ٣٤١ر٥٠٠ | المجموع | ٣٤١ر٥٠٠ | مجموع الايرادات |

ويلاحظ ان الحساب الختامى يتم اعداده عن فترة زمنية معينة ليقيس نتيجة نشاط المشروع على مدار تلك الفترة بينما الميزانية العمومية تكون فى تاريخ معين حيث تظهر ما لدى الوحدة المحاسبية من أصول فى ذلك التاريخ وما عليها من التزامات وحقوق ملكية فى نفس التاريخ . ويلاحظ أيضا أن للحساب جانبين ــ رغم أن هذا ليس النموذج الوحيد للحساب ــ يوضح الجانب الايمن بنود المصروفات ومجموعها ويوضح الجــانب الايسر بنــود الايرادات ومجموعها ، واذا زاد جانب الايرادات عن جانب المصروفات كان معنى ذلك تحقق ارباح ، وتظهر كمتمم حسابى لجانب المصروفات ليصل لمجموع جانب الايرادات ، والعكس يكون صحيح فى حالة زيادة المصروفات عن الايرادات .

ويلاحظ ما يلى على الجدول الوارد فى الصفحة التالية :

ـ البنود ١ ، ٢ ، ٣ ، ٧ ، ٩ ، ١٠ لم تتغير عما كانت عليه فى المعادلة السابقة حيث لم تتأثر بأى من هذه العمليات .

ـ البند (٤) الخاص بالبضاعة يظهر نقص البضاعة بمقدار تكلفة البضاعة المباعة ( ٣٤٠,٠٠٠ ـ ٢٠٦,٠٠٠ ) .

ـ البند (٥) المدينون ـ زاد حساب المدينون حيث كان ٢٣,٥٠٠ جنيه بمقدار ٢٤,٠٠٠ جنيه قيمة مبيعات الاجهزة والادوات الكهربائية الآجلة . وبمبلغ ١١,٢٠٠ جنيه قيمة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء والتى لم تتحصل قيمتها بعد بذلك يصبح المجموع ٥٨,٧٠٠ جنيه .

ـ البند (٦) ـ زادت النقدية حيث كانت ١٠٥,٠٠٠ جنيه بمقدار ٢٨٠,٠٠٠ جنيه مبيعات أجهزة وأدوات كهربائية نقدية ، وبمقدار ٢٦,٣٠٠ جنيه قيمة الخدمات التى تحصلت نقدا ، ثم نقصت النقدية بالآتى : ٨,٦٠٠ جنيه مصاريف نقل، ٢١,١٠٠ جنيه مصروفات صيانة من مواد ومهمات واجور صيانة ، ٢٧,٦٠٠ جنيه أجور عمال وموظفين ٥,٠٠٠ جنيه مصاريف اعلان، وهى كلها مبالغ تم دفعها نقدا .

ـ البند (٨) الارباح المحتجزة وكانت فى المعادلة السابقة ١١,٠٠٠ جنيه أضيف اليها أرباح شهر فبراير كما تظهر فى الحساب الختامى والبالغ قدرها ٦٨,٩٥٠ جنيه .

ـ البند (١١) يمثل التزامات الشركة التى نتجت عن العمليات السابقة وهى : ١,٤٠٠ جنيه أجور مستحقة ، ٢,٥٠٠ جنيه اعلان مستحق ، ٣٥٠ جنيه ايجار مستحق .

وبعد التعرف على نتيجة عمليات الايرادات والمصروفات من واقع الحساب الختامى يمكن اظهار الاثر النهائى لهذه العمليات على معادلة الميزانية الواردة فى نهاية البند الرابع من هذا الفصل كالآتى :

| الاصول | | | = | حقوق الملكية | | + | الالتزامات | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | | جنيه | | | | |
| ١٢٠٫٠٠٠ مبانى | (١) | | | | | | | |
| ٤٥٫٠٠٠ اثاث وتركيبات | (٢) | | | | | | ١٨٫٠٠٠ قرض البنك | (٩) |
| ٦٥٫٥٠٠ سيارات نقل | (٣) | | | ٥٠٠٫٠٠٠ راس المال | (٧) | | ١٧٠٫٠٠٠ دائنون | (١٠) |
| ١٣٤٫٠٠٠ بضاعة | (٤) | | | ٧٩٫٩٥٠ أرباح محتجزة | (٨) | | ٤٫٢٥٠ مصروفات مستحقة | (١١) |
| ٥٨٫٧٠٠ مدينون | (٥) | | | | | | | |
| ٣٤٩٫٠٠٠ نقدية | (٦) | | | | | | | |
| ٧٧٢٫٢٠٠ مجموع الاصول | | | = | ٥٧٩٫٩٥٠ مجموع حقوق الملكية | | + | ١٩٢٫٢٥٠ مجموع الالتزامات | |

**المطلوب منك** : أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية كشركة النجارة الحديثة كما تظهر فى آخر فبراير ١٩٨٥ من واقع البيانات التى تظهر فى معادلة الميزانية طبقا للنموذج السابق عرضه لشركة التجارة العالمية .

**٨ ـ الخلاصـة :**

استعرضنا فى هذا الفصل المعادلة المحاسبية الرئيسية الا وهى معادلة الميزانية . وعرفنا ان الاصول ، او الاشياء ذات القيمة التى تملكها الوحدة المحاسبية والتى تمثل موارد اقتصادية متاحة لها للاستخدام فى نشاطها لاغراض تحقيق اهدافها لابد وان تتساوى فى مجموعها مع الخصوم سواء كانت فى شكل حقوق ملكية او فى شكل التزامات . وعرفنا ان الخصوم فى الواقع هى المصدر الذى منه يتم الحصول على الاصول . وتعرضنا بعد ذلك لعدة انواع من العمليات التى يقوم بها المشروع وتؤثر فى اصوله وخصومه ، واوضحنا كيفية اثبات آثار هذه العمليات على معادلة الميزانية ، وسواء اكانت هذه العمليات تقتصر على الاصول والخصوم فقط او تشتمل على عمليات ايرادات ومصروفات ايضا . ويمكننا فى هذه المرحلة تلخيص بعض القواعد الاسترشادية بصدد اظهار آثار العمليات التى يقوم بها المشروع على معادلة الميزانية كالآتى :

١ ـ اولا وقبل كل شىء يجب ان نتذكر دائما ان كل عملية لابد وان يتاثر بها على الاقل حسابين من حسابات الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات .

٢ ـ يمكن زيادة الاصول عن طريق النقص فى اصل او اصول اخرى ( شراء بضاعة نقدا ، او تحصيل المدينون ) ، او عن طريق زيادة الالتزامات ( شراء بضاعة أو اثاث على الحساب ، او الحصول على قرض وايداع

النقــدية المتحصلة منه فى الخزينــة ) ، او عن طريق زيادة حقوق الملكية ( الحصول على رأس المال نقدا أو زيادة الارباح المحجوزة ) .

٣ ــ اذا كانت الزيادة فى الاصول تحدث نتيجة النقص فى اصول اخرى، فان مجموع الاصول ، وكذا مجموع الخصوم لا يتأثر بالعملية المؤدية لهذه الزيادة. أما اذا كانت الزيادة فى الاصول ناتجة عن زيادة الالتزامات أو حقوق الملكية ، فان مجموع كل من الاصول والخصوم سوف يزداد بنفس مقدار الزيادة .

٤ ــ اذا ترتب على عملية ما نقص فى اصل أو اصــول معينة دون زيادة اصل او اصول اخرى ، فان هذا بالضرورة سوف يؤدى الى نقص فى الالتزامات او فى حقوق الملكية او فى كلاهما بنفس المقدار .

٥ ــ يترتب على المصروفات نقص الاصول او زيادة الالتزامات أو كلاهما مع نقص مماثل فى حقوق الملكية .

٦ ــ يترتب على الايرادات زيادة الاصــول أو نقص الالتزامات أو كلاهما مع زيادة مماثلة فى حقوق الملكية .

هذا كما تعرضنا فى هذا الفصل لشرح حسابات الاصول والخصوم واقسامها وعرضنا نموذجا للميزانية العمومية وعرفنا انها تعد فى تاريخ معين، ثم تناولنا تفاصيل حسابات الايرادات والمصروفات بصــفة منفصــلة عن معادلة الميزانية عن طريق حصرها فى الحساب الختامى والاقتصــار على اظهار نتيجة المقاصة بينها على معــادلة الميزانيــة . ويلاحظ ان الحساب الختامى يتم اعداده عن فترة زمنية معينة ليغطى نشاط المشروع الذى يترتب عليه تدفق الايرادات والمصروفات على مدارها ، بخلاف الميزانية العمومية التى يتم اعدادها لتظهر المركز المالى للمشروع فى تاريخ معين .

## اسئلة وتمـارين

## على الفصل الرابع

**اولا : الاسئلة :**

١ ـ عرف ما يأتى :

الاصول المتداولة ، الالتزامات قصيرة الاجل ، الاستثمارات طويلة الاجل ، نسبة السيولة ، نسبة الخصوم .

٢ ـ علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهـة نظـرك :

( أ ) تعتبر حسابات العملاء اكثر سيولة من النقدية .

( ب ) يترتب على دفع المصروفات انخفاض النقدية وزيادة الالتزامات وانخفاض حقوق الملكية .

( جـ ) يتم اعداد الميزانية العمومية عن فترة زمنية معينة لأنها تظهـر نتيجة نشاط المشروع خلال الفترة .

( د ) يظهر الحساب الختامى الأصول والمصروفات فى احد جانبيه ، والخصوم والايرادات فى الجانب الآخر .

( هـ ) يتساوى رأس مال المشروع مع الفرق بين الاصول والالتزامات بصفة دائمة .

( و ) يظهر الحساب الختامى المصروفات التى يتم سدادها نقدا خلال الفترة التى يغطيها الحساب .

( ز ) اذا حدثت زيادة فى احد الاصول فلابد وان يقابل ذلك نقص فى اصل أو زيادة فى حقوق الملكية .

( ح ) الالتزامات طويلة الاجل هى تلك التى تستحق السداد خلال الفترة المحاسبية .

( ط ) تعتبر الايجارات المستحقة للمنشاة قبل الغير من الالتزامات قصيرة الاجل .

( ى ) يمكن أن لا يترتب على بعض العمليات التى يقوم بها المشروع اى تغيير فى مجموع الاصول أو الخصوم .

( ك ) تقتصر الايرادات على ما يتم تحصيله نقدا من بيع السلع والخدمات للعملاء .

( ل ) لابد وأن تؤدى الايرادات الى زيادة الاصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقدا .

٣ ــ وضح اى من العناصر الآتية ينتمى الى الميزانية العمومية وايها ينتمى الى الحساب الختامى (بمعنى يظهر فيه) موضحا الجانب الذى يظهر فيه كل عنصر ( حساب ) فى كل او اى منهما :

ايجار المبانى التى تستأجرها الشركة من الغير ، الايجار المستحق للشركة قبل الغير ، تكلفة البضاعة المباعة ، مخزون البضاعة ، المبيعات الآجلة ( التى لم تتحصل قيمتها بعد ) ، العملاء ( المدينون ) ، الاجور ، الاجور المستحقة ، الاجور المقدمة ( المدفوعة مقدما ) ، ايرادات الفوائد ، اوراق القبض ، مصروفات تحصيل أوراق القبض ، سيارات النقل والانتقال ، مصروفات تشغيل السيارات ، الارباح المحتجزة ، صافى الربح ، المبانى ، الآلات والمعدات ، الوقود والزيوت والقوى المحركة المستنفذة فى تشغيل الآلات والمعدات ، قرض البنك ، الفوائد المستحقة للبنك على القرض والتى لم تسدد بعد .

**ثانيا : التمارين :**

**التمرين الاول :**

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها ورشة زين الدين لاصلاح السيارات خلال شهر مارس :

رقم تاريخ العملية

ا ١ /٣ قام زين الدين بتكوين الورشة ، وأودع رأس مال فيها قدره ١٥ر٠٠٠ جنيه نقدا .

ب ٣ /٣ قام زين الدين بشراء آلة ضبط كهرباء السيارات بمبلغ ٦ر٣٠٠ جنيه على الحساب .

جـ ٥ /٣ قام زين الدين بشراء عدد وادوات بمبلغ ١٢ر٥٠٠ جنيه ، سدد منها ٤ر٥٠٠ جنيه نقدا ، والباقى يستحق السداد بعد ثلاثة اشهر .

د ٧ /٣ زاول زين الدين عمليات اصلاح السيارات فى ذلك اليوم ، وكانت حصيلة ايراداته النقدية ٨٩٠ جنيه ، كما يستحق له قبل عملائه ٤٦ جنيه .

هـ ٨ /٣ قام زين الدين بسداد أجور العمال والفنيين عن الاسبوع الاول من الشهر والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

و ٣/١١ اقترض زين الدين ٦ر٠٠٠ جنيه من البنك .

ز ٣/١٣ قام زين الدين بعمليات اصلاح للسيارات بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه حصلت نقدا .

ح ٣/١٤ اشترى زين الدين شحوم وزيوت لزوم عمليات اصلاح السيارات بمبلغ ١ر٢٠٠ جنيه سددت نقدا .

هـ ٣/١٥ اشترى زين الدين ونش جرار لسحب السيارات المعاطلة بمبلغ ٤٫٥٠٠ جنيه نقدا .

ى ٣/١٦ سدد زين الدين الاجور المستحقة للعمال والفنيين عن الاسبوع الثانى من الشهر .

ك ٣/١٧ بلغت ايرادات اصلاح السيارات فى ذلك اليوم ١٫٣٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ١٫١٥٠ جنيه ، كما حصل زين مبلغ ٣٦٠ جنيه من المستحقات قبل عملائه بتاريخ ٣/٧ .

ل ٣/٢٠ عند جرد الزيوت والشحومات فى ذلك التاريخ وجد أنه استخدم منها فى عمليات الاصلاح ما يبلغ قيمته ١٦٠ جنيه .

**المطلوب :**

توضيح اثر كل من هذه العمليات على معادلة الميزانية طبقا للنموذج التالى :

| رقم | تاريخ العملية | الاصول | = | حقوق الملكية | + | الالتزامات |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | جنيه | | جنيه | | جنيه |
| أ | ٣/١ | ١٥٫٠٠٠ | | ١٥٫٠٠٠ | | |
| ب | ٣/٢ | + ٦٫٣٠٠ | | | | ٦٫٣٠٠ |
| | | ٢١٫٣٠٠ | = | ١٥٫٠٠٠ | + | ٦٫٣٠٠ |
| جـ | ٣/٥ | . . . . . | | . . . . . | | . . . . . |

**التمرين الثانى :**

باستخدام نفس نموذج معادلة الميزانية واظهار التغيرات فيها الموضح فى التمرين الاول وباضافة الاعمدة التالية : الاصول الثابتة ، الاصول المتداولة ، راس المال ، الارباح المحجوزة ، الالتزامات ، وضح اثر كل من العمليات التالية على معادلة الميزانية وذلك مع جمع الاعمدة للتحقق من صحة المعادلة بعد كل عملية :

رقم تاريخ العملية

أ ١ / ٤ قام حسنين حسونة بتكوين مشروع للاتجار فى ملابس السيدات برأس مال نقدى قدره ٢٠٠٠٠ر٢٠٠ جنيه .

ب ٢ / ٤ قام المذكور باستئجار محل فى موقع مناسب مقابل ايجار شهرى قدره ١٥٠ جنيه تم سداده عند التعاقد ، ثم قام بشراء أثاث ومفروشات بلغت قيمتها ٠٠٠ر٤٢ جنيه سدد نصفها نقدا .

جـ ٧ / ٤ تعاقد حسانين مع عدد من العمال والموظفين لمساعدته فى ادارة شئون المشروع ، وقام بشراء بضائع بمبلغ ٠٠٠ر٣٦٠ جنيه سدد منها ٠٠٠ر١٠٠ جنيه ، والباقى على الحساب .

د ٤/١٠ تم افتتاح المحل وبلغت مبيعاته فى ذلك اليوم ٠٠٠ر٣٤ جنيه حصلت نقـدا .

هـ ٤/١٢ كان اليوم السابق عطلة رسمية وباع المحل فى هذا اليوم ما بلغت جملة ايراداته ٥٠٠ر٤٧ جنيه تحصل منها نقدا ٧٠٠ر٢٢ جنيه ، والباقى يستحق السداد فى نهاية الشهر .

و ٤/١٥ قام حسانين بسداد مرتبات العمال والموظفين حتى تاريخه والبالغ قدرها ٥٠٠ر٤ جنيه ، كما قام بجرد البضاعة الباقية لديه ووجد أن تكلفتها ٠٠٠ر٣١٢ جنيه .

ز ٤/١٨ سدد حسانين مبلغ ٠٠٠ر٥٠٠ جنيه من باقى ثمن البضاعة المستحق عليه وسدد ٠٠٠ر١٢ جنيه من باقى ثمن الاثاث والمفروشات المستحق عليه .

ح ٤/٢١ قام المذكور بالحصول على قرض من البنك بمبلغ ٠٠٠ر٣٠ جنيه يتم سداده خلال ثلاثة أشهر بفائدة سنوية قدرها ١٢٪ تدفع فى نهاية كل شهر .

ط ٤/٢٣ بلغت المبيعات النقدية ٥٢٫٣٠٠ جنيه والمبيعات الآجلة ١٠٫٢٠٠ جنيه وتكلفة البضاعة المباعة ٣٨٫٠٠٠ جنيه .

ى ٤/٢٤ سدد العملاء جزءاً من المبالغ المستحقة عليهم بلغت قيمته ٥٫٤٠٠ جنيه .

ك ٤/٢٩ سدد حسانين مرتبات العمال والموظفين عن النصف الاخير من الشهر وبلغت قيمتها ٤٫٧٠٠ جنيه .

ل ٤/٣٠ سدد حسانين الفوائد المستحقة للبنك عن عشرة أيام فى هذا الشهر والبالغ قدرها ١٠٠ جنيه .

**التمرين الثالث :**

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة محلات سامتكس خلال شهر مايو ١٩٧٥ . والمطلوب منك هو اظهار اثر هذه العمليات على معادلة الميزانية وتجميع اعمدة المعادلة (ترصيدها) بعد اثبات كل عملية من العمليات . استخدم عمود لكل من العناصر التالية : رقم العملية ، التاريخ ، الآلات والمعدات ، المدينون ، النقدية ، راس المال ، الارباح المحتجزة ، الدائنون :

رقم تاريخ العملية

ا ١ /٥ اجتمع المؤسسون واتفقوا على تكوين الشركة برأس مال قدره ٥٠٫٠٠٠ جنيه يسدد نقدا يوم ١٩٧٥/٥/٢ .

ب ٤ /٥ قامت الشركة بشراء آلات نقدا بمبلغ ٦٫٠٠٠ جنيه .

جـ ٩ /٥ قامت الشركة بشراء آلات اضافية بمبلغ ٧٫٥٠٠ جنيه على ان يتم السداد بعد شهر .

د ٥/١٥ حصلت الشركة مبلغ ١٣٫٥٠٠ جنيه قيمة الخدمات المؤداة نقداً لعملائها حتى تاريخه ، ومازال مستحقا لها قبل العملاء ٢٫٦٠٠ جنيه .

هـ  ٥/١٦  قامت الشركة بسداد اجور العمال والموظفين حتى يوم ١٥/٥
والبالغ قدرها ٣٠٠ر٤ جنيه .

و  ٥/١٩  قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٢٠٠ر١ جنيه
لم يتم تحصيلها بعد .

ز  ٥/٢١  حصلت الشركة من عملائها مبلغ ٢٠٠ر٤ جنيه .

ح  ٥/٣٠  مازالت الاجور المستحقة عن النصف الثانى من الشهر لم تسدد
بعد وتبلغ قيمتها ٢٠٠ر٥ جنيه .

**التمرين الرابع :**

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بمنشأة السعادة التجارية عن شهر يونيو ١٩٨٥ :

| جنيه | |
|---|---|
| ١٣٢ر٥٠٠ | ايرادات مبيعات بضاعة عن الشهر . |
| ١٣ر٢٥٠ | خدمات مباعة للعملاء . |
| ١ر٢٢٥ | ايجارات مستحقة على الشركة ومسددة عن الشهر . |
| ٢٢٥ | فوائد قروض مسددة عن الشهر . |
| ٤ر٥٥٠ | اجور عمال وموظفين عن الشهر . |
| ٨٧ر٣٠٠ | تكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر . |
| ١ر٢٠٠ | مصروفات دعاية واعلان . |
| ٢ر٢٥٠ | زيوت وشحوم وقطع غيار مستنفدة عن الشهر . |
| ٣ر٧٥٠ | متحصلات من عمولات عن عمليات سمسرة قامت بها الشركة خلال الشهر . |
| ١ر٦٥٠ | مياه وانارة وتدفئة وبريد وبرقيات عن الشهر . |

**المطلوب :**

اعداد الحساب الختامى للشركة عن شهر يونيو ١٩٨٥ .

**التمرين الخامس :**

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بشركة الضحى والتى ظهرت فى نهاية الشهر :

| جنيه | بيان | جنيه | بيان |
|---|---|---|---|
| ٤٫٨٠٠ | نقدية فى الصندوق | ٣٥٫٦٠٠ | آلات ومعدات |
| ٤٦٫٨٠٠ | نقدية فى البنوك | ١٧٫٦٠٠ | موردون (دائنون) |
| ٣٠٩٫٦٠٠ | عملاء ( مدينون ) | ٢٠٫٠٠٠ | اوراق دفع |
| ٤٠٫٠٠٠ | اوراق قبض | ١٠٠٫٠٠٠ | راس المال |
| ٢٫٤٠٠ | تأمين مدفوع مقدم | ٨٤٫٨٠٠ | ارباح محجوزة |
| ٤٨٫٠٠٠ | اراضى | ١٫٣٤٦٫٠٠٠ | ايرادات مبيعات خدمات |
| ٣٠٠٫٠٠٠ | مبانى | ٣٠٫٠٠٠ | ايرادات من الايجارات |
| ٨٠٠ | ايرادات من الفوائد على أوراق القبض | ٣٢٫٠٠٠ | مياه وانارة |
| ٤٠٠ | فوائد على أوراق الدفع | ٧٤٫٠٠٠ | إعلان ودعاية |
| ٥٩٠٫٠٠٠ | أجور ومرتبات | ٧٥٫٦٠٠ | ضرائب مسددة ومستحقة |

**والمطلوب :**

١ ــ تصوير الحساب الختامى للشركة من الشهر .

٢ ــ تصوير الميزانية العمومية للشركة كما تظهر فى نهاية الشهر .

**التمرين السادس :**

فيما يلى الميزانية العمومية لشركة النجاح كما تظهر فى ١٩٨٥/١/٣١ :

| الاصول | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **الاصول الثابتة** | | |
| أراضى | ٣٥ر٠٠٠ | |
| مبانى | ٧٥ر٠٠٠ | |
| | | ١١٠ر٠٠٠ |
| **الاصول المتداولة** | | |
| مخزون البضاعة | ٢٢ر٥٠٠ | |
| العملاء | ٧ر٥٠٠ | |
| النقدية | ١٠ر٠٠٠ | |
| | | ٤٠ر٠٠٠ |
| | | ١٥٠ر٠٠٠ |

| الخصوم | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **حقوق الملكية** | | |
| راس المال | ٧٥ر٠٠٠ | |
| الارباح المحتجزة | ٣٢ر٥٠٠ | |
| | | ١٠٧ر٥٠٠ |
| الالتزامات طويلة الاجل | | |
| قرض من البنك يستحق السداد فى ٧٩/١٢/٣١ | | ١٢ر٥٠٠ |
| **التزامات قصيرة الاجل** | | |
| موردون | ١٥ر٠٠٠ | |
| اوراق دفع | ١٤ر٠٠٠ | |
| اجور مستحقة | ١ر٠٠٠ | |
| | | ٣٠ر٠٠٠ |
| | | ١٥٠ر٠٠٠ |

فاذا علمت ان الشركة قامت خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

١ ـ حصلت الشركة على راس مال اضافى قدره ٢٥ر٠٠٠ جنيه
٢ ـ حصلت الشركة ٥ر٠٠٠ جنيه من العملاء .
٣ ـ سددت الشركة ٧ر٥٠٠ جنيه للموردون .
٤ ـ سددت الشركة الاجور المستحقة .
٥ ـ سددت الشركة ٥ر٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .
٦ ـ سددت الشركة ايجار شهر فبراير والبالغ ٢ر٠٠٠ جنيه .
٧ ـ سددت الشركة الاجور عن الشهر والبالغ قدرها ٢ر٥٠٠ جنيه .
٨ ـ باعت الشركة ما تكلفته ١٥ر٠٠٠ جنيه من البضاعة مقابل ٢٥ر٠٠٠ جنيه نقـدا .

**المطلوب :**

١ ـ اعداد معادلة الميزانية كما تظهر فى اول فبراير ١٩٧٥ ، ثم اظهار أثر العمليات السابقة عليها .

٢ ـ اعداد الحساب الختامى للشركة عن الشهر وتصوير الميزانية العمومية كما تظهر فى نهاية الشهر .

# الفصل الخامس

## فى

## الاثبات الدفترى والترحيل وموازنة الحسابات

**مقـــدمة :**

سبق ان وضحنا او وظيفة المحاسبة الرئيسية تتمثل اساسا فى قياس نشاط المشروع الذى يمثل الوحدة المحاسبية وتوصيل نتيجة هذا القياس من بيانات ومعلومات الى من يهمه الامر . ويتمثل نشاط المشروع الى حد كبير فى التعامل فى الموارد الاقتصادية عن طريق اقتنائها او استخدامها أو الاتجار فيها على امل ان تكون نتيجة هذا التعامل تحقيق ارباح . ويمكن، فى واقع الامر ، التحقق من نتائج نشاط المشروع وقياسها عن طريق متابعة ما يقوم به من عمليات تبادل مختلفة خلال الفترة الزمنية التى يرغب فى قياس نتائج النشاط عنها . ويعتمد المحاسب الى درجة كبيرة ، وخاصة المحاسب المالى ، على عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع لقياس نتائج نشاطه قياسا نقديا . ولما كانت عمليات التبادل التى يقوم بها المشروع ، وخاصة فى العصر الحديث ، من الكثرة والتنوع بحيث يصعب قياس نتائجها عن طريق معادلة الميزانية السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، فقد اصبح من الضرورى ان يستعين المحاسب بما يمكنه من ادوات واجراءات لتحليل ، وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، والتى تعبر عن نشاطه ، بصورة سليمة وهادفة . ويختص هذا الفصل بشرح هذه الادوات والاجراءات .

**٢ ــ الحسابات والقيد المزدوج ومعادلة الميزانية :**

لعلنا نذكر من الفصل السابق اننا اطلقنا على عناصر معادلة الميزانية فى مرحلة متقدمة اسم الحسابات ، وقلنا مثلا ان رصيد حساب النقدية يمكن ان يزداد بتحصيل الديون المستحقة على العملاء ، او الحصول على قرض.

كما يمكن ان ينقص بسداد الاجور ، او بسداد الدائنين ، او بشراء بضاعة نقدا . وعلى هذا الاساس يمكن القول ان حساب النقدية يظهر ما كان موجودا منها فى تاريخ معين ، وما طرا على هذا الموجود من تغيرات خلال فترة معينة ، وما هو موجود منها بعد حدوث هذه التغيرات . ولا تخرج وظيفة اى حساب آخر من حسابات معادلة الميزانية عن ذلك .

فالحساب اذن هو اداة محاسبية لاظهار آثار العمليات التى يقوم بها المشروع ( الوحدة المحاسبية ) على عنصر معين من عناصر الاصول او الخصوم او الايرادات أو المصروفات . ويتخذ الحساب اشكالا متعددة غير انه فى اكثر صوره استخداما يتخذ شكل حرف T ، حيث يكون له جانبان، احدهما الى اليسار والآخر الى اليمين ، كما هو موضح فى الشكل الآتى :

نموذج حساب على شكل حرف T

أسم الحساب

ولاتخاذ الحساب لهذا الشكل ما يبرره . فيخصص احد الجانبين لتسجيل العمليات ألتى تؤدى الى زيادة الحساب ويخصص الجانب الآخر لتسجيل العمليات التى تؤدى الى نقص الحساب . وليست هذه العملية – عملية تخصيص جانبى الحساب – متروكة للاختيار ، بل تخضع لقواعد معينة تهدف الى تحقيق أهداف معينة ، وجرى العرف المحاسبى على اتباعها لفترة تقرب من ٧٠ سنة ، واصبحت متعارف عليها دوليا . ولنفرض مثلا قبل التعرض لهذه القواعد ، أن لدينا حسابين أحدهما للاصول بصفة اجمالية والثانى للخصوم بصفة اجمالية . ودعنا نتفق أن زيادة الحساب يتم تسجيلها فى جانبه الايمن . بينما يسجل نقص الحساب فى جانبه الايسر بصرف النظر عن كونه حساب الاصول أو حساب الخصوم . فاذا ما اتبعنا

هذا الاجراء لوجدنا أن مجموع الاصول سوف يساوى مجموع الخصوم فى نهاية الفترة التى يتم تسجيل العمليات فى الحسابين عنها ، فمجموع الاصول فى نهاية الفترة يساوى مجموع الجانب الايمن (مجموع الزيادات ) بعد خصم مجموع الجانب الايسر ( النقص ) . كما أن مجموع الخصوم ايضا يتم الحصول عليه عن طريق طرح مجموع الجانب الايسر من مجموع الجانب الايمن . وبمعنى آخر ، سوف نجد ان كل من الحسابين يمثل صورة طبق الاصل من الآخر ( لاحظ ان تبادل الاصول الذى لا يؤثر على الخصوم لن يظهر فى حساب الاصول فى هذه الحالة ) . فلم لا نكتفى بحساب واحد اذن؟.

والواقع أن الحسابات يتم تقسيمها لأغراض اثبات العمليات فيها الى مجموعتين بحيث يتحقق ما يطلق عليه **المراجعة الحسابية التلقائية** . ويتم اثبات الزيادة فى حسابات احدى هاتين المجموعتين فى الجانب الايمن منها بينما يتم اثبات النقص فى الجانب الايسر ، ويتم اثبات الزيادة فى حسابات المجموعة الثانية فى الجانب الايسر منها ويتم اثبات النقص فى الجانب الايمن وعند « ترصيد » كل من المجموعتين فى نهاية فترة زمنية معينة ، لابد وان يتطابق مجموع ارصدة كل من المجموعتين مع الاخرى ، وبهذا تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية .

« والترصيد » هو عملية تجميع جانبى كل حساب وايجاد الفرق بينهما ، وعادة ما يتم الترصيد محاسبيا **بطريقة المتمم الحسابى** ، فيتم جمع الجانب الاكبر من الحساب ، ثم ينقل هذا المجموع فى نهاية الجانب الآخر ويتم ايجاد المتمم الحسابى للجانب الاصغر ليصل الى مجموع الجانب الاكبر ، ويدون هذا المتمم فى الجانب الاصغر ليمثل رصيد الحساب . و «الرصيد» اذن هو الفرق بين جانبى الحساب . ويظهر الرصيد فى الجانب الايمن اذا كان الجانب الايسر أكبر من الجانب الايمن .

وعند تقسيم الحسابات الى المجموعتين المشار اليهما سابقا يراعى أن ارصدة احدى المجموعتين تظهر بطبيعتها فى الجانب الايسر وان أرصدة المجموعة الاخرى تظهر بطبيعتها فى الجانب الايمن ، وتساعد عملية مطابقة مجموع أرصدة كل من المجموعتين على مجموع أرصدة المجموعة الاخرى مساعدة فعالة فى اكتشاف الاخطاء كما سوف نرى فيما بعد . كما يطلق على نظام القيد فى هاتين المجموعتين من الحسابات **«نظام القيد المزدوج»** وسوف يرد شرحه عاجلا .

ولنعد الآن الى كيفية تقسيم الحسابات الى هاتين المجموعتين . والواقع أن التقسيم ينبثق أساسا من معادلة الميزانية ومعادلة المحاسبة الرئيسية . فقد جرت العادة على اعتبار أن الاصول التى تظهر فى الجانب الايمن من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها فى الجانب الايمن من الحسابات التى تتكون منها هذه الاصول ، وعلى اعتبار أن الخصوم ( حقوق الملكية + الالتزامات ) التى تظهر فى الجانب الايسر من معادلة الميزانية يتم اثبات الزيادة فيها فى الجانب الايسر من الحسابات الممثلة لها . ويترتب على ذلك أن النقص فى الاصول يتم اثباته فى الجانب الايسر من حساباتها والنقص فى الخصوم يتم اثباته فى الجانب الايمن من حساباتها . كما يترتب على ذلك ايضا ان أرصدة الاصول ( المتممات الحسابية لحساباتها ) تظهر فى الجانب الايسر من حساباتها وارصدة الخصوم تظهر فى الجانب الايمن من حساباتها .

ولتوضيح ذلك دعنا نفترض أن الشركة العامة لتجارة وهندسة السيارات تكونت فى أول يناير وقامت بالعمليات الآتية :

( أ ) حصلت على راس مال نقدى قدره ۲٥,۰۰۰ جنيه .

(ب) اشترت أثاثا وتركيبات بمبلغ ٩٫٠٠٠ جنيه سدد منها نقدا ٦٫٠٠٠ جنيه ، والباقى يستحق السداد بعد شهر لمؤسسة المفروشات الحديثة .

(جـ) اقترضت من البنك ٢٠٫٠٠٠ جنيه لتمويل شراء سيارات للاتجار فيها ، حصلت عليها نقدا .

(د) اشترت ٦ سيارات جديدة سعر السيارة ٣٫٠٠٠ جنيه تم سداد نصفها نقدا ، والباقى يستحق للشركة العربية لانتاج السيارات (تعتبر السيارات بضاعة من وجهة نظر الشركة لأنها لاغراض الاتجار فيها) .

(هـ) قامت بأداء خدمات صيانة واصلاحات لسيارات عملائها بلغت قيمتها ٧٫٨٠٠ جنيه تحصل منها نقدا ٥٫٠٠٠ جنيه .

(و) بلغت تكلفة خدمات الصيانة المؤداة للعملاء من اجور ومواد ومهمات ٥٫٧٥٠ جنيه سددت نقدا .

ويلاحظ أن العملية (أ) تؤدى الى زيادة النقدية (اصول) وزيادة راس المال (خصوم) بمبلغ ٢٥٫٠٠٠ جنيه . فاذا فتحنا حساب للنقدية وحساب لراس المال لظهر فى الجانب الايمن من النقدية مبلغ ٢٥٫٠٠٠ جنيه وفى الجانب الايسر من حساب راس المال نفس المبلغ .

العملية (ب) تتطلب فتح حساب للاثاث والتركيبات يثبت فى الجانب الايمن منه ٩٫٠٠٠ جنيه مقابل اثبات ٦٫٠٠٠ جنيه فى الجانب الايسر من حساب النقدية ومقابل فتح حساب للدائنين يثبت فى الجانب الايسر منه مبلغ ٣٫٠٠٠ جنيه .

وعلى نمط العمليتين (أ) ، (ب) تظهر الحسابات التى تسجل اثر العمليات السابقة كالآتى :

**حساب النقدية**

| جنيه | جنيه |
|---|---|
| ٢٥٫٠٠٠ ( أ ) | ٦٫٠٠٠ (ب) |
| ٢٠٫٠٠٠ (جـ) | ٩٫٠٠٠ ( د ) |
| ٥٫٠٠٠ ( هـ ) | ٥٫٧٥٠ ( و ) |

**حساب راس المال**

| جنيه | جنيه |
|---|---|
| | ٢٥٫٠٠٠ ( أ ) |

**حساب الدائنون**

| جنيه | جنيه |
|---|---|
| | ٣٫٠٠٠ (ب) |
| | ٩٫٠٠٠ ( د ) |

**حساب الاثاث والتركيبات**

| جنيه | جنيه |
|---|---|
| ٩٫٠٠٠ ( ب ) | |

**حساب قرض البنك**

| جنيه | جنيه |
|---|---|
| | ٢٠٫٠٠٠ (جـ) |

**حساب البضاعة (سيارات)**

| جنيه | جنيه |
|---|---|
| ١٨٫٠٠٠ ( د ) | |

**حساب المدينون (عملاء)**

| جنيه | جنيه |
|---|---|
| ٢٫٨٠٠ ( هـ ) | |

**حساب الارباح المحتجزة**

| جنيه | جنيه |
|---|---|
| ٥٫٧٥٠ ( و ) | ٧٫٨٠٠ ( هـ ) |

ويلاحظ أنه فى كل عملية من العمليات يكون مجموع ما يثبت فى الجانب الايمن من حساب أو حسابات معينة لابد وأن يتساوى مع مجموع ما يثبت فى الجانب الايسر لحساب او حسابات اخرى ويطلق على اثبات كل عملية من العمليات محاسبيا « **اجراء قيد محاسبى** » .

وعلى هذا الاساس يمكن التعبير عن معادلة الميزانية فى صورة حسابات على الوجه التالى (١) :

| الاصول | = حقوق الملكية | + الالتزامات |
|---|---|---|
| + \| − | − \| + | − \| + |

(١) أنظر الصفحة التالية .

وتوضح اشارة (+) الجانب الذى يتم فيه قيد الزيادة فى الحساب كما توضح اشارة (-) الجانب الذى يتم فيه اثبات نقص الحساب .

ولعلنا نتذكر من الفصل السابق ان الميزانية العمومية تتم تصويرها فى تاريخ معين . وهى فى الواقع تظهر ارصده حسابات الاصول وحسابات الخصوم فى ذلك التاريخ . وعلى ذلك نجد ان ارصده الاصول تظهر فى بداية الفترة المحاسبية التالية لتاريخ الميزانية فى الجانب الايمن من حساباتها ، ويطلق عليها **ارصدة اول الفترة** ، اى مقدار ما يتواجد لدى المشروع من اصول مختلفة فى بداية الفترة ، كما ان ارصدة الخصوم من حقوق ملكية والتزامات تظهر فى بداية الفتره المحاسبية فى الجانب الايسر من حساباتها . وليس فى ذلك تناقض مع ما سبق ذكره من ان المتمم الحسابى لجانبى كل حساب من حسابات الاصول والذى يجعل الجانب الاصغر مساويا للجانب الاكبر يظهر فى العادة فى الجانب الايسر ، ويتم الحصول عليه عن طريق ترصيد الحساب . فعملية الترصيد تتم فى نهاية فترة معينة ويكون الرصيد فى تاريخ الترصيد هو رصيد نهاية الفترة . ونفس المنطق ينسحب على حسابات الخصوم . وعلى هذا الاساس يمكن القول ان كل حساب من الحسابات يظهر الرصيد الموجود فيه فى بداية الفترة ، والتغيرات التى طرات عليه من زيادة او نقص خلال الفترة ، ويظهر الرصيد الموجود فى نهاية الفترة . ويظهر رصيد أول الفترة فى حسابات الاصول فى الجانب الايمن منها ، وتسجل الزيادة فى نفس الجانب ، ويسجل النقص فى الجانب الايسر ويظهر فيه رصيد آخر الفترة . اى ان كل حساب من حسابات الاصول يمكن التعبير عنه فى صورة المعادلة التالية .

---

(١) اتبع هذه الطريقة ادواردز ، وهرمانسون ، وسالمونسون فى كتابهم الممتاز :

James D. Edwards, Rogar H. Hermanson, & R.F. Salmonson, Accounting : A Programmed Text, (Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, Inc., 1967), p. 64.

مجموع الجانب الايمن = مجموع الجانب الايسر

الرصيد الموجود اول الفترة + الزيادة = النقص + الرصيد الموجود فى نهاية الفترة

ونفس المنطق ينسحب بصورة عكسية على حسابات الخصوم كما يتضح من المعادلة التالية :-

مجموع الجانب الأيمن = مجموع الجانب الايسر

النقص + الرصيد الموجود فى نهاية الفترة = الرصيد الموجود فى أول الفترة + الزيادة

ويوضح المثال التالى العلاقة بين الميزانية العمومية فى تاريخ معين وارصدة حساباتها فى بداية الفترة التالية لذلك التاريخ .

ويتضح من تفحص العلاقات بين الحسابات الموضحة فيما بعد والميزانية العمومية ان رصيد اول الفترة يعامل معاملة الزيادة فى الحساب .. اى أن أرصدة حسابات الاصول التى تظهر فى الجانب الايمن من الميزانية تظهر فى الجانب الايمن من حساباتها وارصدة حسابات الخصوم التى تظهر فى الجانب الأيسر من الميزانية تظهر فى الجانب الايسر من حساباتها .

الميزانية العمومية فى ١٩٨٤/١٢/٣١

| الاصول جنيه | | الخصوم جنيه | |
|---|---|---|---|
| ٧٥ر٠٠٠ | مبانى | ١٨٠ر٠٠٠ | راس المال |
| ٣٥ر٠٠٠ | اثاث | ٣٩ر٠٠٠ | الارباح المحتجزة |
| ٩٢ر٠٠٠ | بضاعة | ٤٠ر٠٠٠ | قرض من البنك |
| ٤٦ر٠٠٠ | مدينون | ٣٣ر٠٠٠ | دائنون |
| ٦٤ر٠٠٠ | نقدية | ٢٠ر٠٠٠ | أوراق دفع |
| ٣١٢ر٠٠٠ | | ٣١٢ر٠٠٠ | |

وتظهر الحسابات الواردة فى المزيانية السابقة فى ١٩٨٥/١/١ كالاتى .

حساب المبانى

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| ٧٥ر٠٠٠ رصيد | |

حساب الاثاث

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| ٣٥ر٠٠٠ رصيد | |

حساب البضاعة

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| ٩٢ر٠٠٠ رصيد | |

حساب المدينون

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| ٤٦ر٠٠٠ رصيد | |

حساب النقدية

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| ٦٤ر٠٠٠ رصيد | |

حساب راس المال

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| | ١٨٠ر٠٠٠رصيد |

حساب الارباح المحتجزة

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| | ٣٩ر٠٠٠ رصيد |

حساب قرض البنك

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| | ٤٠ر٠٠٠ رصيد |

حساب الدائنين

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| | ٣٣ر٠٠٠ رصيد |

حساب أوراق الدفع

| جنيه | جنيه |
| --- | --- |
| | ٢٠ر٠٠٠ رصيد |

ويطلق على الجانب الايمن من أى حساب ( سواء كان حساب اصول او حساب خصوم أو حساب ايرادات أو حساب مصروفات ) **الجانب المدين** كما يطلق على الجانب الايسر من اى حساب **الجانب الدائن** . ويترتب على ذلك ان **زيادة** الاصول يتم اثباتها عن طريق جعل حساباتها **مدينة** ( أى تسجيلها فى الجانب الايمن فيهما ) ، وأن **نقص** الاصول يتم اثباته بجعل حساباتها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة للخصوم ، أى يتم اثبات **زيادتها** بجعل حساباتها **دائنة** ، ويتم اثبات **نقصها** بجعل حساباتها **مدينة** .

### ٣ ـ حسابات الايرادات والمصروفات :

لاشك فى انه من الممكن ان يتم تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الاصول والخصوم . الا ان الغالبية العظمى من عمليات اى مشروع تتمثل فى الواقع فى عمليات تتعلق فى احد طرفيها بالايرادات التى يحصل عليهـا المشروع ، او المصروفات التى يتحملهـا ، او التكاليف التى يستنفدها فى سبيل الحصول على تلك الايرادات ، وكما سبق ان أوضحنا فى الفصل المتقدم ، فان عمليات الايرادات والمصروفات ينعكس اثرها على حقـوق الملكية فى الحساب الذى خصصناه لذلك واطلقنا عليه الاربـاح المحتجزة . ولما كانت تفاصيل عمليات الايرادات والمصروفات غالبا ما تكون كثيرة العدد ومتعددة الاثر ، فان ادماجها كلها فى حساب واحد « حساب الارباح المحتجزة » حتى تصبح فى صلب معادلة الميزانية يصبح أمرا غـير عمليا . ولو تصورنا حساب الارباح المحتجزة فى هذه الحالة لتوقعنا أن يصبح من الطول بحيث يغطى عددا كبيرا جدا من الصفحات حيث يسجل فيه فى هذه الحالة كل عمليات الايرادات والمصروفات . وكما سبق أن ذكرنا أيضا ، ولهذه الاسـباب ، فانه يصـبح من المستحسن تسـجيل عمليـات الايرادات والمصروفات فى مجموعة مستقلة من الحسابات ، بحيث تظهـر تفاصيلها بصورة مفيدة ومنسقة ، وبحيث تمكننا من اعداد الحساب الختامى السابق التعرض له ، وعلى أن يكتفى باظهار الاثر النهائى لعملية المقاصة بين مجموعة حسابات الايرادات ومجموعة حسابات المصروفات على حقوق الملكية فى حساب الأرباح المحتجزة .

وتعتبر الايرادات مصدرا من مصادر الحصول على الاصول مثلها فى ذلك مثل حقوق الملكية والالتزامات . فحقوق الملكية تمثل ما يقدمه المـلاك للمشروع فى سبيل الحصول على اصول ، وتمثل الالتزامات ما يقدمه الغير ( بخلاف الملاك ) للمشروع من موارد مالية تساعده فى تمويل الحصول على

اصول ، وتمثل الايرادات ما يحصل عليه المشروع من اصول مختلفة مقابل مزاولة نشاطه فى تقديم السلع والخدمات الى عملائه . وتاسيسا على ذلك فان حسابات الايرادات تعامل معاملة حقوق الملكيه والالتزامات من حيث اثبات العمليات فيها . فيتم اثبات الزيادة فى الجانب الايسر منها كما يتم اثبات النقص فى الجانب الايمن منها .

ولتوضيح ما تقدم افترض ان شركة التجارة الحديثه قامت بالعمليات الآتيــة :

( أ ) ادت خدمات لعملاء بلغت ايراداتها منها ١ر٢٥٠ جنيه تحصــل منها نقدا ٨٥٠ جنيه .

( ب ) باعت بضاعه الى عملائها بمبلغ ٣٠ر٠٠٠ جنيه نحصل منهــا نقدا ٢٥ر٠٠٠ جنيه .

( جـ ) حصلت فوائد على حسابات العملاء على المبالغ المستحقة لها قبلهم بلغت ٤٥٠ جنيه نقدا .

فان اثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة يكون كالآتى :

حساب مبيعات البضاعة (ايرادات)

| | جنيه | |
|---|---|---|
| | ٣٠ر٠٠٠ | (ب) |

حساب مبيعات الخدمات (ايرادات)

| | جنيه | |
|---|---|---|
| | ١ر٢٥٠ | ( أ ) |

حساب ايرادات الفوائد (ايرادات)

| | جنيه | |
|---|---|---|
| | ٤٥٠ | (جـ) |

حساب النقدية (اصول)

| جنيه | | |
|---|---|---|
| ٨٥٠ | ( أ ) | |
| ٢٥ر٠٠٠ | (ب) | |
| ٤٥٠ | (جـ) | |

حساب العملاء (أصول)

| جنيه | | |
|---|---|---|
| ٤٠٠ | ( أ ) | |
| ٥ر٠٠٠ | (ب) | |

ويلاحظ أن العملية (أ) أدت الى زيادة الايرادات ( حساب مبيعات الخدمات ) بمبلغ ١٢٥٠ر١ جنيه مقابل زيادة النقدية ( أصول ) بمبلغ ٨٥٠ جنيه والعملاء (اصول) بمبلغ ٤٠٠ جنيه. وقد ادت العملية (ب) الى زيادة النقدية بمبلغ ٢٥٠٠ر٢ جنيه، وزيادة العملاء بمبلغ ٥٠٠٠ر٥ جنيه مقابل زيادة الايرادات ( مبيعات البضاعة ) بمبلغ ٣٠٠٠ر٣ جنيه . هذا وقد تجاهلنا تكلفة البضاعة المباعة بصفة مؤقتة . أما العملية (ج) فقد ادت الى زيادة النقدية ، وزيادة الايرادات ( الفوائد ) بمبلغ ٤٥٠ جنيه لاحظ أن زيادة الاصول تقع فى الجانب الايمن ( المدين ) من حساباتها وزيادة الايرادات تقع فى الجانب الايسر ( الدائن ) من حساباتها .

وتعامل حسابات المصروفات عكس معاملة حسابات الايرادات . ذلك أولا لأن المصروفات يترتب عليها اما استخدام اصول ( أى نقص فى الاصول ) أو زيادة فى الالتزامات ، وثانيا ، لأن أثرها عكسى على حقوق الملكية . فالاصول تمثل موارد اقتصادية متاحة للمشروع للاستخدام فى مزاولة نشاطه، وعندما يتم استخدامها أو استنفاد خدماتها فان تكلفة ذلك الجزء المستخدم أو المستنفد تتحول الى مصروف ، ومن ثم يؤدى الى نقص قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة للمشروع للاستخدام فى فترات مقبلة . كما أن المشروع قد ينفق موارد مالية ( نقدية ) أو يتحمل التزامات فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى مزاولة نشاطه ، وهى تتمثل فى الاجور المدفوعة أو المستحقة لهؤلاء العاملين . ويقابل نقص الاصول الناتج عن استخدامها أو استنفاد خدماتها أو انفاقها فى مزاولة نشاط المشروع نقص مماثل فى حقوق الملكية . وعلى هذا الاساس فان حسابات المصروفات تزداد فى جانبها الايمن ( اى بجعلها مدينة ) وتنقص فى جانبها الايسر ( اى بجعلها دائنة ) .

اى بمعنى آخر فإن حسابات المصروفات تعامل معاملة حسابات الاصول.
ولعل ذلك يذكرنا بما اطلقنا عليه فى الفصل السابق المعادلة المحاسبية بصيغتها التفصيلية كالآتى :

الاصول + المصروفات = الخصوم + الايرادات

حيث تمثل المصروفات والايرادات تلك التى تتعلق بالفترة المحاسبية، وحيث تمثل الاصول والخصوم ارصدة نهاية الفترة ولا تحتوى على أرباح الفترة .

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لحسابات المصروفات دعنا نفترض أن شركة التجارة الحديثة قامت بالآتى :

د ــ دفعت اجور نقدية لعمال الصيانة فى سبيل أداء خدمات لعملائها قدرها ٦٤٠ جنيه ومازال مستحقا لهم ٣٢٠ جنيه .

هـ ــ بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء ٢١٫٣٥٠ جنيه .

و ــ قامت الشركة بسداد الايجار عن الفترة وقدره ٥٧٠ جنيه . ويكون اثر هذه العمليات على الحسابات المختلفة كالآتى :

| حساب الاجور (مصروفات) | | | |
|---|---|---|---|
| جنيه | | | |
| ٩٦٠ | ( د ) | | |

| حساب الاجور المستحقة (التزامات) | | | |
|---|---|---|---|
| | | جنيه | |
| | | ٣٢٠ | ( د ) |

| حساب النقدية (اصول) | | | |
|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | |
| ٨٥٠ | ( أ ) | ٦٤٠ | ( د ) |
| ٢٥٫٠٠٠ | (ب) | ٧٥٠ | (و) |
| ٤٥٠ | (جـ) | | |

| حساب البضاعة (اصول) | | | |
|---|---|---|---|
| | | جنيه | |
| | | ٢١٫٣٥٠ | (هـ) |

| حساب الايجار (مصروفات) | | حساب تكلفة البضاعة المباعة ( مصروفات ) | |
|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | |
| ٧٥٠ | ( و ) | ٢١٫٣٥٠ | ( هـ ) |

ويلاحظ ان العمليات ( أ ) ، ( ب ) ، ( جـ ) فى حساب النقدية تمثل عمليات الايرادات فى المثال السابق .

وقد ادت العملية ( د ) الى زيادة الاجور ( مصروفات ) بمبلغ ٩٦٠ جنيه مقابل نقص النقدية بما سدد نقدا وقدره ٦٤٠ جنيه ، وزيادة الالتزامات ( أجور مستحقة ) بمبلغ ٣٢٠ جنيه . اما العملية ( هـ ) فقد ادت الى نقص البضاعة ( اصول بمبلغ ٢١٫٣٥٠ جنيه مقابل زيادة تكلفة البضاعة المباعة ( مصروفات ) بنفس المبلغ . وادت العملية ( و ) الى نقص النقدية مقابل زيادة الايجار ( مصروفات ) بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

ورغم دواعى الحاجة التى تضطرنا الى تفصيل حسابات الايرادات والمصروفات فى حسابات مستقلة لتسجيل العمليات التى تتعلق بها خلال الفترة المحاسبية ، فان هذه الحسابات يتم تحويلها جميعا فى نهاية الفترة الى حساب واحد يمثل نتيجة عمليات المشروع ، ومن خلاله تتم مقابلة الايرادات بالمصروفات وهو ما سبق وأطلقنا عليه بصفة مؤقتة ، الحساب الختامى . وعلى هذا الاساس يمكن أن نتصور حساب النتيجة فى الصورة البيانية الآتية :

الحساب الختامى

| حسابات المصروفات | | حسابات الايرادات | |
|---|---|---|---|
| + | − | − | + |

ولما كانت نتيجة المقاصة بين حسابات الايرادات والمصروفات كما تظهر فى الحساب الختامى من أرباح أو خسائر تؤدى الى زيادة أو نقص الارباح المحتجزة في حقوق الملكية ( على فرض عدم توزيع أرباح ) ، فانه يمكن تصوير معادلة الميزانية بيانيا بحيث تتحدد آثر عمليات المشروع المختلفه عليها فى الصورة التالية (١) :

| الاصول = | | حقوق الملكية | | + الالتزامات | |
|---|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن |
| + | − | − | + | − | + |
| | | المصروفات | الايرادات | | |
| | | + − | − + | | |

ولا تخرج عمليات المشروع التى يتم تسجيلها فى المحاسبة المالية عمليا عن هذه المجموعات الخمس من الحسابات . ويهتم المحاسب بتسجيل اثر أو آثار كل عملية من هذه العمليات على كل من هذه الحسابات .

**٤ ـ دليل الحسابات ودفاتر الاستاذ وقواعد اثبات العمليات :**

يختلف عدد الحسابات الملائمة لمشروع معين طبقا لطبيعة نشاط المشروع وحجم عملياته ومدى تنوعها . غير أنه يمكن القول بصفة عامة أن هذه الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بالعناصر التى تظهر فى الميزانية العمومية للمشروع وفى حسابه الختامى . ومن ثم تنقسم الحسابات عموما الى مجموعتين عريضتين هما : حسابات الميزانية ، وحسابات النتيجة . وتنقسم حسابات الميزانية كما سبق أن راينا الى حسابات أصول ، وحسابات حقوق ملكية وحسابات التزامات ، كما تنقسم حسابات النتيجة الى حسابات

---

(١) انظر ادواردس ، هرمانسون ، وسالمونسون ، المرجع السابق ذكره ، ص ٦٩ .

ايرادات ، وحسابات مصروفات . ويطلق على حسابات النتيجة فى كثير من الاحيان « الحسابات الاسمية » .

ويطلق على قائمة الحسابات التى يستخدمها المشروع اصطلاح « الدليل المحاسبى » Chart of Accounts ويطلق على الدفتر (أو الدفاتر) التى تحتوى على هذه الحسابات اصطلاح « دفتر الاستاذ » Ledger ويكون لكل حساب من الحسابات فى هذا الدفتر صفحة أو مجموعة من الصفحات على حسب تعدد العمليات التى تتعلق به . وينقسم كل حساب فى الصفحة أو الصفحات المخصصة له ، كما سبق أن ذكرنا الى جانبين ، الايمن يطلق عليه الجانب المدين ، والايسر يطلق عليه الجانب الدائن .

ويحتوى كل جانب من الجانبين على خانات توضح الآتى :

**المبلغ** : ويوضح قيمة العملية بالجنيهات والمليمات ( أو باى وحدات نقدية اخرى ) .

**البيان** : وهو يمثل توضيح مختصر للعملية ( اثرها على الحساب المقابل ) .

**رقم المستند** : وهو المصدر الذى يمثل سند تمام العملية وآثارها وقيمتها .

التاريخ : وهو تاريخ اتمام العملية .

ويمكن تعريف الحساب بصفة عامة بانه اداة لتسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع معبرا عنها بوحدات قياس نقدية . ويتخذ الحساب فى صورته المقسمة الشكل الآتى :

## حساب استاذ

### اسم الحساب

| مليم | جنيه | بيان | رقم المستند | التاريخ | مليم | جنيه | بيان | رقم المستند | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|

وقبل اجراء قيد العمليات التى يقوم بها المشروع فى الحسابات التى تتأثر بها ، يتم تحليل هذه العمليات لتحديد الحسابات التى يتم قيدها ( اثباتها ) فيها . وكما سبق وذكرنا ، فان اى عملية من العمليات التى يقوم بها المشروع يتأثر بها على الاقل حسابين . فاذا جعل احد الحسابين مدينا ، فلابد وان يكون الحساب الاخر دائنا ، وذلك طبقا لقاعدة القيد المزدوج التى سبق ، ان اشرنا اليها ايضا . ويمكننا تحليل العملية من التعرف على الحساب الذى يجعل مدينا والحساب الذى يجعل دائنا . واذا تعددت الحسابات التى تتأثر بعملية واحدة ، فان احد هذه الحسابات او بعضها يجعل مدينا ويجعل الباقى دائنا . ولابد ان يتساوى مجموع المبالغ المدينة مع مجموع المبالغ الدائنة فى كل عملية من العمليات . وفيما يلى أمثلة عن بعض العمليات وكيفية تحليلها لتحديد الحسابات التى تجعل مدينة والحسابات التى تجعل دائنة . وسوف يجد القارىء اننا قد قمنا باجراء مثل هذا التحليل فى البنود السابقة من هذا الفصل دون أن نتعرض للتعريف به .

تكونت الشركة العامة لصيانة الاجهزة والمعدات الاليكترونية وقامت بالعمليات الآتية :

١ ـ حصلت الشركة على راس مال نقدى قدره ٣٥٠,٠٠٠ جنيه من مؤسسيها .

ب ــ قامت بشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ١٢ر٣٥٠ جنيه سدد منه نقدا ٩ر٠٠٠ والباقى على الحساب .

جـ ــ قامت الشركة بشراء سيارة نصف نقل لاستخدامها فى أداء نشاطها بمبلغ ٣ر٢٥٠ جنيه نقدا .

د ــ قامت الشركة بأداء خدمات لعملائها بلغت ٧ر٣٥٠ جنيه ، حصلت منها نقدا على ٤ر٢٥٠ جنيه ، والباقى على الحساب .

هـ ــ قامت الشركة بسداد مبلغ ٣٥ جنيه قيمة بنزين وزيت وتشحيم استهلكتها سيارة النقل عن الفترة .

و ــ قامت الشركة بسداد أجور عمالها وموظفيها عن الفترة المنقضية وبلغت ١ر٤٥٠ جنيه .

ويتم تحليل هذه العمليات واثباتها فى الحساب كالآتى :

العملية ( أ ) ادت الى الحصول على نقدية ، اى أن النقدية زادت ٣٥ر٠٠٠ جنيه من المؤسسين تمثل حساب راس المال ، وقد زاد بنفس القيمة . وبالتالى يجعل حساب النقدية مدينا وحساب راس المال دائنا ، ويتم اثباتها كالآتى :

| مدين | حساب النقدية | دائن |
|---|---|---|
| جنيه | | جنيه |
| ٣٥ر٠٠٠ (أ) | | |

| مدين | حساب راس المال | دائن |
|---|---|---|
| جنيه | | جنيه |
| | | ٣٥ر٠٠٠ (أ) |

العملية (ب) أدت الى زيادة الاثاث والتركيبات (أصول) ، ونقص النقدية (أصول) ، وزيادة الالتزامات (خصوم) ويجعل حساب الاثاث والتركيبات مدينا مقابل جعل كل من حسابى النقدية والدائنون دائنا كالآتى:

| مدين | حساب النقدية | | دائن |
|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | |
| ٣٥ر٠٠٠ | ( أ ) | ٩ر٠٠٠ | ( ب ) |

| مدين | حساب راس المال | | دائن |
|---|---|---|---|
| | | ٣٥ر٠٠٠ | (أ) |
| | | جنيه | |

| مدين | حساب الاثاث والتركيبات | | دائن |
|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | |
| ١٢ر٣٥٠ | (ب) | | |

| مدين | حساب الدائنون | | دائن |
|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | |
| | | ٣ر٣٥٠ | (ب) |

العملية ( جـ ) ــ تؤدى الى زيادة السيارات (اصول) مقـــابل نقص نقدية ( أصول ) ، اى بجعل حساب السيارات مدينا ويجعل حساب النقدية دائنـــا .

العملية ( د ) ــ تؤدى الى زيادة الايرادات ( اى جعل حسابها دائنا ) مقابل زيادة النقدية ( اى جعل حسابها مدينا ) ، وزيادة العملاء ( اى جعل حسابهم مدينا لأنها من الاصول ) .

وباثبات العمليتان ( جـ ) ، ( د ) فى الحسابات الخاصة بها تصبح مجموعة الحسابات كالآتى :

| مدين | حساب النقدية | | دائن |
|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | |
| ٣٥ر٠٠٠ | (أ) | ٩ر٠٠٠ | (ب) |
| ٤ر٢٥٠ | (د) | ٣ر٢٥٠ | (جـ) |

| مدين | حساب راس المال | | دائن |
|---|---|---|---|
| | | جنيه | |
| | | ٣٥ر٠٠٠ | (أ) |

| مدين | حساب الاثاث والتركيبات | | دائن |
|---|---|---|---|
| جنيه | | | |
| ١٢ر٣٥٠ | (ب) | | |

| مدين | حساب الدائنون | | دائن |
|---|---|---|---|
| | | جنيه | |
| | | ٣ر٣٥٠ | (ب) |

| دائن | حساب الايرادات | مدين | دائن | حساب السيارات | مدين |
|---|---|---|---|---|---|
| | جنيه | | | | جنيه |
| (د) | ٧٫٣٥٠ | | | (جـ) | ٣٫٢٥٠ |

| دائن | حساب العملاء | مدين |
|---|---|---|
| | | جنيه |
| | (د) | ٣٫١٠٠ |

العملية (هـ) ـ تؤدى الى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (وقود وزيوت) بمبلغ ٣٥ جنيه ، اى يجعل حساب المصروفات : وقود وزيوت مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

العملية و ـ تؤدى الى نقص النقدية مقابل زيادة المصروفات (اجور) بمبلغ ١٫٤٥٠ جنيه ، اى يجعل حساب المصروفات ـ اجور مدينا ويجعل حساب النقدية دائنا .

والمطلوب منك هو تصوير كل الحسابات الملائمة بعد اثبات العمليتين ( هـ ) ، ( و ) .

ولعله من الواضح الآن أن جعل اى حساب مدينا يعنى اثبات العملية فى جانبه الايمن ، وجعل اى حساب دائنا يعنى اثبات العملية فى جانبه الايسر . وقد جرى العرف المحاسبى على استبدال لفظة «مدين» باصطلاح «منه» واستبدال لفظة «دائن» باصطلاح «له» . كما جرى العرف المحاسبى أيضا على اختصار لفظة «حساب» واستبدالها باصطلاح «حـ/» . فبدلا من أن نقول « حساب النقدية » مثلا نقول « حـ/النقدية » .

وكما يتضح من المثال السابق فان تحليل العمليات يعنى تحديد الحسابات التى تجعل مدينة والمبلغ الذى تجعل مدينة به ، وتحديد الحسابات

التى تجعل دائنة والمبلغ الذى تجعل دائنة به . وعلى سبيل المثال اذا كانت العملية تؤدى الى زيادة احد حسابات الاصول وجعله مدينا ، فان طرفها الدائن يمكن ان يؤدى الى اى من الحالات التالية :

١ — جعل احد حسابات الاصول الاخرى دائنا بالقيمة .

٢ — جعل احد حسابات الالتزامات دائنا بالقيمة .

٣ — جعل احد حسابات حقوق الملكية دائنا بالقيمة .

٤ — جعل احد حسابات الايرادات دائنا بالقيمة .

٥ — جعل احد حسابات المصروفات دائنا بالقيمة .

٦ — جعل أى مزيج من الاقسام الخمسة السابقة دائنا بالقيمة .

وفى كل الاحوال لابد وان يتساوى مجموع الطرف المدين مع مجموع الطرف الدائن للعملية . ذلك بالضرورة حتى تتحقق خاصية القيد المزدوج ويتحقق توازن معادلة الميزانية بصفة مستمرة .

وتتلخص قواعد تحليل العمليات لتحديد طرفيها المدين والدائن فى الاتى :

| المدين يؤدى الى : | الدائن يؤدى الى : |
|---|---|
| ١ — زيادة الاصول | ١ — نقص الاصول |
| ٢ — زيادة المصروفات | ٢ — نقص المصروفات |
| ٣ — نقص حقوق الملكية | ٣ — زيادة حقوق الملكية |
| ٤ — نقص الالتزامات | ٤ — زيادة الالتزامات |
| ٥ — نقص الايرادات | ٥ — زيادة الايرادات |

هذا ونختتم هذا البند بمثال توضيحى لاهم النقاط التى اوردناها فيه . فيما يلى دليل الحسابات الخاص بالشركة العربية للخدمات والتجارة.

| رقم الحساب | اسم الحساب | رقم الحساب | اسم الحساب |
|---|---|---|---|
| | **اولا : الاصول** | | **ثالثا : الايرادات** |
| ١٠١ | مبانى | ٥٠١ | مبيعات البضاعة |
| ١٠٢ | سيارات | ٥٠٢ | ايرادات الخدمات |
| ١٠٣ | عدد وأدوات | | **رابعا : المصروفات** |
| ٢٠١ | بضاعة | ٦٠١ | الاجور |
| ٢٠٢ | عملاء | ٦٠٢ | تكلفة البضاعة المباعة |
| ٢٠٣ | اوراق قبض | ٦٠٣ | ادوات ومهمات صيانة |
| ٢٠٤ | نقـــدية | ٦٠٤ | وقود وزيوت |
| | **ثانيا : الخصوم** | ٦٠٥ | مياه وانارة |
| ٣٠١ | راس المال | ٦٠٦ | اعلان ودعاية |
| ٣٠٢ | الأرباح المحجوزة | ٦٠٧ | مصروفات متنوعة |
| ٤٠١ | الدائنون | | |
| ٤٠٢ | المصروفات المستحقة | | |

وقد تأسست الشركة فى ١٩٨٥/١/١ وقامت بالعمليات الآتية :

ا ــ بلغ راس المال المدفوع فى ١٩٨٥/١/١ مبلغ ١٥٠٫٠٠٠ جنيه .

ب ــ قامت الشركة بشراء مبنى لمزاولة عملياتها فيه كامل التجهيزات بمبلغ ٤٠٫٠٠٠ جنيه سددت نقدا فى ١٩٨٥/١/٥ .

جـ ــ قامت الشركة بتاريخ ١/٧ بشراء سيارتين بمبلغ ١١٫٥٠٠ جنيه على الحساب .

د ــ قامت الشركة بتاريخ ١/١٠ باداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٫٤٦٠ جنيه على الحساب .

هـ ـ بتاريخ ١/١٣ قامت الشركة بشراء بضائع للاتجار فيها بلغت تكلفتها ٦٧٥٠٠ جنيها . سددت من ثمنها ٤٢٣٥٠ جنيه والباقى على الحساب .

و ـ حصلت الشركة مبلغ ٣٢٥٠ جنيه من عملائها بتاريخ ١/١٤ .

ز ـ باعت الشركة ما تكلفته ٣٠٠٠٠ جنيه من البضائع بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه تحصل نصفها نقدا وحصلت على اوراق قبض من العملاء بالباقى ؛ وذلك بتاريخ ١/١٦ .

ح ـ اشترت الشركة عدد وادوات بتاريخ ١/١٩ بمبلغ ٦٣٠٠ جنيه على الحساب .

ط ـ سددت الشركة مصروفات دعاية واعلان بتاريخ ١/٢٢ بلغت قيمتها ٣٦٠ جنيه .

ى ـ قامت الشركة بأداء خدمات صيانة لعملائها نقدا بتاريخ ١/٢٤ بلغت قيمتها ٣٢٥٠ جنيه . وقد بلغت تكلفة أدوات ومهمات الصيانة المستخدمة ٤٧٠ جنيه سددت نقدا ، كما تحصلت قيمة الخدمات نقدا .

ك ـ قامت الشركة بتاريخ ١/٢٦ بتحصيل ١٥٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

ل ـ بتاريخ ١/٣١ قامت الشركة بسداد الاجور المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٢٧٥٠ جنيه ، والمياه والإنارة عن الشهر والبالغ قيمتها ٧٦٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات المتنوعة من بريد وتليفون وخلافه التى تم سدادها عن الشهر مبلغ ١٢٠ جنيه .

م ـ بلغت مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر والتى لم تسدد بعد ١٤٠ جنيه .

**والمطلوب :**

١ ــ تحليل العمليات السابقة لتحديد الحساب أو الحسابات المدينة ، والحساب أو الحسابات الدائنة فى كل عملية . قم باعداد قائمة لها جانبان ، : الجانب الايمن يوضح رقم الحساب المدين فى العملية والمبلغ المدين به ؛ والجانب الايسر يوضح رقم الحساب الدائن فى العملية والمبلغ الدائن به .

٢ ــ قم بتصوير حسابات الاستاذ اللازمة .

وتوضح القائمة المعروضة فى الصفحة التالية المطلوب الاول .

ومن واقع هذه القائمة تكون حسابات الاستاذ على الوجه التالى :

| منه | ح/١٠١ (مبـانى) | له |
|---|---|---|
| ٤٠ر٠٠٠ (ب) | | |

| منه | /١٠٢ (سيارات) | له |
|---|---|---|
| ١١ر٥٠٠ (جـ) | | |

| منه | ح/١٠٣ (عدد وأدوات) | له |
|---|---|---|
| ٦ر٣٠٠ (ح) | | |

| منه | ح/٢٠١ ( بضاعة ) | له |
|---|---|---|
| ٦٧ر٥٠٠ (هـ) | | ٣٠ر٠٠٠ (ز) |

| منه | ح/٢٠٢ ( عمـلاء ) | له |
|---|---|---|
| ٣ر٤٦٠ (د) | | |

| منه | ح/٢٠٣ (اوراق قبض) | لـه |
|---|---|---|
| ٢ر٢٥٠ (و) | | ١٥ر٠٠٠ (ك) |
| ٢١ر٠٠٠ (ز) | | |

| منه | ح/٢٠٤ ( النقدية ) | له |
|---|---|---|
| ١٥٠ر٠٠٠ (أ) | | ٤٠ر٠٠٠ (ب) |
| ٢ر٢٥٠ (و) | | ٤٢ر٣٥٠ (هـ) |
| ٢١ر٠٠٠ (ز) | | ٣٦٠ (ط) |
| ٣ر٢٥٠ (ى) | | ٤٧٠ (ى) |
| ١٥ر٠٠٠ (ك) | | ٣ر٦٣٠ (ل) |

| منه | ح/٣٠١ (راس المال) | له |
|---|---|---|
| | | ١٥٠ر٠٠٠ (أ) |

وللوفاء بالمطلوب الاول نقوم بتحليل العمليات كما يتضح من القائمة التاليه

| | الطرف المدين رقم الحساب | الطرف المدين المبلغ (جنيه) | الطرف الدائن رقم الحساب | الطرف الدائن المبلغ (جنيه) | تاريخ العمليه | بيان العملية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أ | ٢٠٤ | ١٥٠ر٠٠٠ | ٣٠١ | ١٥٠ر٠٠٠ | ١٩٨٥/١/١ | الحصول على راس المال نقدا |
| ب | ١٠١ | ٤٠ر٠٠٠ | ٢٠٤ | ٤٠ر٠٠٠ | ١٩٨٥/١/٥ | شراء مبانى نقدا |
| ج | ١٠٢ | ١١ر٥٠٠ | ٤٠١ | ١١ر٥٠٠ | ١٩٨٥/١/٧ | شراء سيارات على الحساب |
| د | ٢٠٢ | ٣ر٤٦٠ | ٥٠٢ | ٣ر٤٦٠ | ١٩٨٥/١/١٠ | استحقاق ايرادات |
| هـ | ١٠١ | ٦٧ر٥٠٠ | ٢٠٤ | ٤٢ر٣٥٠ | ١٩٨٥/١/١٣ | شراء بضاعة نقدا |
| | | | ٤٠١ | ٢٥ر١٥٠ | | وعلى الحساب |
| و | ٢٠٤ | ٢ر٢٥٠ | ٢٠٢ | ٢ر٢٥٠ | ١٩٨٥/١/١٤ | تحصيل نقدية من العملاء |
| ز | ٢٠٤ | ٢١ر٠٠٠ | | | | مبيعات بضاعة نقدا |
| | ٢٠٣ | ٢١ر٠٠٠ | ٥٠١ | ٤٢ر٠٠٠ | ١٩٨٥/١/١٦ | وعلى الحساب |
| | ٦٠٢ | ٣٠ر٠٠٠ | ٢٠١ | ٣٠ر٠٠٠ | | تكلفة البضاعة المباعة |
| ح | ١٠٣ | ٦ر٣٠٠ | ٤٠١ | ٦ر٣٠٠ | ١٩٨٥/١/١٩ | شراء عدد وادوات على الحساب |
| ط | ٦٠٦ | ٣٦٠ | ٢٠٤ | ٣٦٠ | ١٩٨٥/١/٢٢ | سداد مصروفات دعاية واعلان |
| ى | ٢٠٤ | ٣ر٢٥٠ | ٥٠٢ | ٣ر٢٥٠ | ١٩٨٥/١/٢٤ | ايرادات خدمات نقدا |
| | ٦٠٣ | ٤٧٠ | ٢٠٤ | ٤٧٠ | | ادوات ومهمات صيانة نقدا |
| ك | ٢٠٤ | ١٥ر٠٠٠ | ٢٠٣ | ١٥ر٠٠٠ | ١٩٨٥/١/٢٦ | تحصيل اوراق قبض |
| | ٦٠١ | ٢ر٧٥٠ | | | | سداد الاجور |
| | ٦٠٥ | ٧٦٠ | | | | والمياه والانارة |
| | ٦٠٧ | ١٢٠ | ٢٠٤ | ٣ر٦٣٠ | ١٩٨٥/١/٣١ | والمصروفات المتنوعة نقدا |
| م | ٦٠٦ | ١٤٠ | ٤٠٢ | ١٤٠ | ١٩٨٥/١/٣١ | مصروفات دعاية واعلان مستحقة |

منه ح/٤٠١ ( الدائنون ) له منه ح/٣٠٢ (الارباح المحجوزة) له

| منه | له |
|---|---|
| | ١١ر٥٠٠ (جـ) |
| | ٢٥ر١٥٠ (هـ) |
| | ٦ر٣٠٠ (ح) |

| منه | له |
|---|---|
| | |

منه ح/٥٠٢ (ايرادات الخدمات) له منه ح/٤٠٢ (المصروفات المستحقة له

| منه | له |
|---|---|
| | ٣ر٤٦٠ (د) |
| | ٣ر٢٥٠ (ى) |

| منه | له |
|---|---|
| | ١٤٠ (م) |

منهح/٦٠٢(تكلفة البضاعة المباعة)له منه ح/٥٠١ (مبيعات البضــاعة) له

| منه | له |
|---|---|
| ٣٠ر٠٠٠ (ز) | |

| منه | له |
|---|---|
| | ٤٢ر٠٠٠ (ز) |

منه ح/٦٠٣ (أدوات ومهمات) لــه منه ح/٦٠١ ( الاجور ) لــه

| منه | له |
|---|---|
| ٤٧٠ (ى) | |

| منه | له |
|---|---|
| ٢ر٧٥٠ (ك) | |

منه ح/٦٠٥ (مياه وانارة) لــه منه ح/٦٠٤ (وقــود وزيوت) لــه

| منه | له |
|---|---|
| ٧٦٠ (ل) | |

| منه | له |
|---|---|
| | |

منه ح/٦٠٦ ( اعلان ودعاية ) لــه منه ح/٦٠٧ (مصروفات متنوعة) لــه

| منه | له |
|---|---|
| ١٤٠ (م) | |
| ٣٦٠ (ط) | |

| منه | له |
|---|---|
| ١٢٠ (ل) | |

ويلاحظ أننا لم نلتزم بتفاصيل نموذج حسابات الاستاذ كما هو موضح فى بداية هذا البند ، وعمدنا الى تبسيطه الى اقصى حد ممكن حتى نركز انتباهنا على علاقة عملية تحليل العمليات بعملية اثباتها فى حسابات الاستاذ. فاذا قمنا باعادة تصوير حساب النقدية فى المثال المتقدم (ح/٢٠٤) طبقــا للنموذج الوارد فى بداية هذا البند ليظهر على الصورة التالية :

| منه | | | | | | | | | | له |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| مليم | جنيه | بيـــــان | رقم المستند | التاريخ | مليم | جنيه | بيـــــان | رقم المستند | التاريخ | |
| — | ١٥٠ر٠٠٠ | راس المال | أ | ٨٥/١/ ١ | — | ٤٠ر٠٠٠ | شراء مباني | ب | ٨٩/١/ ٥ | |
| | ٢ر٢٥٠ | متحصل من عملاء | و | ٨٥/١/١٤ | — | ٤٢ر٢٥٠ | شراء بضاعة | هـ | ٨٥/١/١٣ | |
| — | ٢١ر٠٠٠ | مبيعات بضاعة | ز | ٨٥/١/١٦ | — | ٣٦٠ | مصروفات دعاية واعلان | ط | ٨٥/١/٢٢ | |
| — | ٣ر٢٥٠ | خدمات مباعة | ح | ٨٥/١/٢٤ | — | ٤٧٠ | أدوات ومهمات | ى | ٨٥/١/٢٤ | |
| — | ١٥ر٠٠٠ | متحصل من أوراق قبض | ك | ٨٥/١/٢٦ | — | ٣ر٦٣٠ | سداد مصروفات | ل | ٨٥/١/٣١ | |
| | | | | | — | ١٠٤ر٦٩٠ | **رصيد آخر الشهر** | | | |
| — | ١٩١ر٥٠٠ | | | | — | ٦١٩ر٥٠٠ | | | | |

## ٥ ـ ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة :

سبق ان ذكرنا ان ترصيد الحسابات هو عبارة عن عملية تجميع لكل من الجانبين الخاصين بكل حساب . واستخراج الفرق بينهما على طريقة المتمم الحسابى للجانب الاصغر ليصل الى مجموع الجانب الاكبر . ففى حساب النقدية الموضح بعاليه مثلا نجد ان الجانب المدين يبلغ مجموعه ١٩١٫٥٠٠ جنيه بينما الجانب الدائن يبلغ مجموعه ٨٦٫٨٢٠ جنيه ليكون الفرق ١٠٤٫٦٨٠ جنيه وهو يمثل المتمم الحسابى للجانب الدائن ليصبح مجموعه مساويا لمجموع الجانب المدين ( الاكبر ) . وسبق ان اطلقنا على هذا المتمم الحسابى اصطلاح « رصيد نهاية الفترة » تمييزا له عن رصيد بداية الفترة الذى يمثل اصل الموجود فى الحساب فى بداية الفترة . ويلاحظ ايضا أن حساب النقدية لم يظهر فيه رصيد فى بداية الشهر لأن الشركة بدأت عملياتها حينئذ ولم تكن هناك مبالغ نقدية موجودة من الشهر السابق حتى تمثل رصيد بداية الشهر الحالى (يناير) ، وعلى هذا الاساس فان رصيد نهاية شهر يناير يكون هو رصيد بداية شهر فبراير ، ويظهر فى الجانب المدين من الحساب فى بداية شهر فبراير حيث يمثل النقدية الموجودة حينئذ .

ويمثل رصيد نهاية الفترة نتيجة تفاعل العمليات المختلفة التى تتعلق بحساب معين خلال الفترة . فرصيد النقدية مثلا يمثل نتيجة المقاصة بين المتحصلات ( العمليات التى تجعل بها النقدية مدينة ) والمدفوعات (العمليات التى تجعل بها النقدية دائنة ) . وينسحب نفس المنطق السابق على كل حساب من الحسابات بصفة عامة .

وكما سبق ان اوضحنا ايضا فان مجموع الارصدة الخاصة بالحسابات المدينة ( اى التى تزداد فى جانبها الايمن اى الجانب المدين ) لابد وان يتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الدائنة ( اى التى تزداد فى جانبها الايسر اى

بجعلها دائنة ) . وبمعنى آخر فان مجموع أرصدة الاصول والمصروفات لابد وان يتساوى مع مجموع أرصدة الخصوم والايرادات ، وهى نتيجة طبيعية لقاعدة القيد المزدوج وضمانا فعالا لتحقق قاعدة المراجعة الحسابية التلقائية ، وتحقيقا لاستمرار توازن معادلة الميزانية . ويقوم المحاسب بالتحقق من ذلك عن طريق اعداد ما يطلق عليه (ميزان المراجعة) . ولايخرج ميزان المراجعة عن كونه كشف او قائمة لها جانبان : احدهما توضع فيه أرصده الحسابات المدينة ( والتى تظهر كمتمم حسابى فى الجانب الدائن من حساباتها ) ، والآخر توضع فيه أرصدة الحسابات الدائنة ( والتى تظهر كمتمم حسابى للجانب الايمن من حساباتها ) . ويتوازن الميزان عندما يكون مجموع الارصدة المدينة متساويا مع مجموع الارصدة الدائنة ولابد من أن يساوى جانبى الميزان الا اذا وجد خطأ ما يؤدى الى عدم تساويهما .

واذا قمنا باعداد ميزان المراجعة للمثال المتقدم ( عليك القيام بترصيد باقى الحسابات على غرار حساب النقدية ) يظهر كما فى الصفحة التالية :

ويساعد ميزان المراجعة فى تحقيق الاهداف الآتية :

١ ـ يساعد على التحقق من تساوى أرصدة الحسابات المدينة مع ارصدة الحسابات الدائنة فى دفتر الاستاذ حتى يتحقق استمرار توازن معادلة الميزانية . ويتم ذلك عن طريق ضرورة تساوى مجموع الجانب المدين مع مجموع الجانب الدائن فى الميزان .

٢ ـ يسهل من عملية اكتشاف الاخطاء ، وتحديدها ، وتصحيحها فى الوقت المناسب .

الشركة العربية للخدمات والتجارة : ميزان المراجعة ١٩٨٥/١/٣١

| رقم الحساب | اسم الحساب | دائن | مدين |
|---|---|---|---|
| | | جنيه | جنيه |
| ١٠١ | مبانى | | ٤٠٫٠٠٠ |
| ١٠٢ | سيارات | | ١١٫٥٠٠ |
| ١٠٣ | عدد وادوات | | ٦٫٣٠٠ |
| ٢٠١ | بضاعة | | ٣٧٫٥٠٠ |
| ٢٠٢ | عملاء | | ١٫٢١٠ |
| ٢٠٣ | أوراق قبض | | ٦٫٠٠٠ |
| ٢٠٤ | نقدية | | ١٠٤٫٦٦٠ |
| ٣٠١ | راس المال | ١٥٠٫٠٠٠ | |
| ٤٠١ | الدائنون | ٤٢٫٩٥٠ | |
| ٤٠٢ | المصروفات المستحقة | ١٤٠ | |
| ٥٠١ | مبيعات بضاعة | ٤٢٫٠٠٠ | |
| ٥٠٢ | ايرادات الخدمات | ٦٫٧١٠ | |
| ٦٠١ | الاجور | | ٢٫٧٥٠ |
| ٦٠٢ | تكلفة البضاعة المباعة | | ٣٠٫٠٠٠ |
| ٦٠٣ | أدوات ومهمات صيانة | | ٤٧٠ |
| ٦٠٥ | مياه وانارة | | ٧٦٠ |
| ٦٠٦ | اعلان ودعاية | | ٥٠٠ |
| ٦٠٧ | مصروفات متنوعة | | ١٢٠ |
| | | ٢٤١٫٨٠٠ | ٢٤١٫٨٠٠ |

٣ ـ يمكن الاعتماد عليه بصدد اعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية ، حيث يظهر أرصدة الحسابات التى تستخدم فى هذا الغرض .

**٦ ـ ميكانيكية القيد المزدوج ودفاتر اليومية :**

وضحنا فيما سبق أن اثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى الحسابات الخاصة بها يقتضى القيام بتحليلها لتحديد الحسابات التى تجعل مدينة والحسابات التى تجعل دائنة . ويوضح كل حساب من الحسابات أثر العمليات التى يقوم بها المشروع وتؤثر فى الحساب . فحساب العملاء مثلا يظهر مديونية هؤلاء للمشروع وتطورها والمبالغ التى قام العملاء بسدادها للمشروع . كذلك فان حساب النقدية مثلا يظهر المعلومات المتعلقة بالحصول على نقدية ( فى جانبه المدين ) والمتعلقة بالتصرف فى النقدية ( فى الجانب الدائن ) وليس من الضرورى أن يظهر الحساب تفاصيل العملية التى ادت الى زيادته أو نقصه رغم أن ذلك يعد ممكنا فى خانة البيان .

ويقوم المحاسبون فى العادة بتنظيم اجراءات تحليل العمليات التى يقوم بها المشروع أولا بأول بحيث يمكن اثباتها فى الحسابات الخاصة بها ، وذلك فى دفاتر منظمة تخصص لهذا الغرض يطلق عليها **دفاتر اليومية** . ولا يخرج دفتر اليومية عن كونه سجلا تاريخيا للعمليات التى يقوم بها المشروع مظهرا أثر كل منها على الحسابات المختلفة . وعلى هذا الاساس فان كل عملية يقوم بها المشروع يتم قيدها اولا فى دفتر يومية قبل اثبات آثارها فى الحسابات المعنية . ويطلق على دفاتر اليومية ايضا دفاتر **القيد الاولى** ، حيث يتم قيد عمليات المشروع فيها أولا بأول طبقا لتسلسلها التاريخى تمهيدا لاثبات آثارها على حسابات الاستاذ . وسوف نتناول فى هذا البند اسهل دفاتر اليومية تصميما ويطلق عليه «دفتر اليومية العامة» على ان نتناول أنواع اخرى من دفاتر اليومية بالشرح فيما بعد .

ويتم تقسيم صفحات دفتر اليوميه العامه بحيث تحتوى كل صفحه على الاقل الخانات التالية :

١ ـ خانة للمبالغ المدينة .

٢ ـ خانة للمبالغ الدائنة .

٣ ـ خانة للبيان يوضح فيها اسم الحساب ( أو الحسابات ) المدينة ، واسم الحساب ( أو الحسابات ) الدائنة وشرح مختصر للعملية التى يتم قيدها فى الدفتر .

٤ ـ خانة لرقم المستند الذى على اساسه يتم تحليل العملية وقيدها فى الدفتر

٥ ـ خانة لرقم حساب الاستاذ ( أو الحسابات ) التى تجعل مدينة والحساب ( أو الحسابات ) التى تجعل دائنة طبقا لتحليل العملية .

٦ ـ خانة التاريخ الذى تمت فيه العملية .

وعلى هذا الاساس يظهر نموذج دفتر اليومية العامة على الوجه التالى .

دفتر اليومية العامة

صفحة ١

| التاريخ | حساب استاذ | رقم المستند | البيان | له جنيه | له مليم | منه جنيه | منه مليم |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٩٧٥ | ؟ | ( ١ ) | حساب النقدية(مدين) | | | ١٥٠٫٠٠٠ | — |
| يناير | ٢٣ | | حساب راس المال(دائن) الحصول على راس المال نقدا | ١٥٠٫٠٠٠ | — | | |

ويلاحظ أن الحساب المدين ( أو الحسابات المدينة ) فى عملية معينة يدون اولا فى دفتر اليومية ويكون فى صورة متقدمة عن الحساب الدائن ( او

الحسابات الدائنة ) فى نفس العملية . وبعد قيد كل عملية من العمليات فى دفتر اليومية يوضح فى خانة البيان شرح مختصر لها يوضح مضمونها .

وبتفحص القيد الذى أوردناه فى النموذج الموضح بعاليه نجد أن حساب النقدية جعل مدينا وحساب راس المال جعل دائنا . وكما سبق ذكره فانه فى العادة يتم الاستعاضة عن لفظة «حساب» باصطلاح (حـ/) ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب المدين بلفظة « من » بدلا من تدوين لفظة «مدين» بعد اسم الحساب ، كما جرت العادة أن يسبق الحساب الدائن بلفظه «الى» بدلا من تدوين لفظة « دائن » بعد اسم الحساب . وعلى هذا الاساس تصبح الصورة العرفية للبيانات الواردة فى خانة البيان فى النموذج السابق كالآتى :

من حـ/ النقدية – بدلا من « حساب النقدية ( مدين ) »

الى حـ/ راس المال – بدلا من «حساب راس المال ( دائن )»

ويطلق على تحليل عمليات المشروع وقيدها فى دفتر اليومية بهذه الطريقة « الاثبات الدفترى » او « القيد الدفترى » ولابد لكل قيد فى اليومية من طرفان : طرف مدين ويكتب اولا ، وطرف دائن ويكتب بعد الطرف المدين ومتاخر عنه قليلا الى اليسار ، وذلك تطبيقا لقاعدة القيد المزدوج .

وبعد اثبات العمليات فى دفتر اليومية وتحديد طرفيها المدين والدائن ، يتم اثبات آثارها فى الحسابات المحددة فى كل قيد كل فى الحساب المخصص له فى دفتر الاستاذ . ويطلق على هذه العملية عملية « الترحيل » من دفتر اليومية الى حسابات الأستاذ . ولذلك نجد ما يبرر وجود خانة فى تقسيم صفحات اليومية يوضح فيها رقم صفحة الاستاذ الذى يتم ترحيل كل طرف من طرفى كل قيد اليها . ويدون رقم صفحة الاستاذ عند القيام بعملية الترحيل .

وتتم عملية الترحيل الى دفاتر الاستاذ فى اى وقت يلى اثبات القيد فى دفتر اليومية وقبل نهاية الفترة المحاسبية . وعادة ما يتم الترحيل فى

الحياة العملية فى نهاية اليوم ، او الاسبوع ، أو أى فترة دورية أخرى عادة لا تتجاوز شهر ، او عندما تمتلىء صفحة من صفحات دفتر اليومية . ويمكن ان تتم عملية الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها حسب التسلسل الدفترى فى اليومية العامة ، او ان يتم ترحيل الجانب المدين لكل العمليات ثم يلى ذلك ترحيل الجانب الدائن لنفس العمليات . ويفضل طبعا ان يتم الترحيل لكل عملية على حدة بكل من جانبيها .

وكما يدون رقم حساب الاستاذ الذى يتم ترحيل الطرف المعين من العملية اليه فى الخانة المخصصة لذلك بدفتر اليومية ، فانه يصبح من المرغوب فيه تخصيص خانة فى كل من جانبى حساب الاستاذ ليدون فيها رقم صفحة اليومية التى يوجد فيها القيد الذى تم ترحيل احد طرفيه للحساب المعنى . وغالبا ما تحل هذه الخانة محل خانة رقم المستند فى النموذج الموضح فيما سبق. ويطلق على هذه العملية عملية «الفهرسة المزدوجة» Cross-Indexing وتساعد هذه العملية مساعدة فعالة فى تتبع العمليات المختلفة لاغراض المراجعة من ناحية ، كما تفيد فى توضيح العمليات التى تم ترحيلها من اليومية للاستاذ والتى لم يتم ترحيلها بعد .

ويمكن اجمال فوائد استخدام دفاتر اليومية فيما يلى :

١ ــ تمكن من تدوين العمليات حسب تسلسلها التاريخى ، ومن ثم تمكن من تحديد العمليات الخاصة بكل يوم .

٢ ــ تمكن من تحليل كل عملية من العمليات الى طرفيها المدين والدائن ، وتوضح مضمون كل عملية حيث تمدنا بشرح مختصر لها .

٣ ــ تساعد فى عملية الترحيل الى الحسابات فى الوقت المناسب ، وتمكن من الاستغناء عن الشرح المطول لكل عملية فى حسابات الاستاذ .

٤ ــ تمكن من التحقق من توازن حسابات الاستاذ .

٥ ــ تساعد فى تتبع الاخطاء الى مصادرها واكتشافها وتصحيحها .

٦ ــ تمكن من الاستفادة من مزايا مبدأ التخصص وتقسيم العمل ، بصدد توفير البيانات المحاسبية .

وفيما يلى مثال توضيحى لكيفية القيد فى اليومية العامة والترحيل الى حسابات الاستاذ :

ظهرت الميزانية العمومية للشركة العربية للخدمات والتجارة فى ١٩٨٥/١/٣١ كما يلى :

الشركة العربية للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١/٣١

الاصول

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **الاصول الثابتة :** | | |
| مبانى | ٤٠ر٠٠٠ | |
| سيارات | ١١ر٥٠٠ | |
| عدد وادوات | ٦ر٣٠٠ | |
| | | ٥٧ر٨٠٠ |
| **الاصول المتداولة :** | | |
| بضاعة | ٣٧ر٥٠٠ | |
| عملاء | ١ر٢١٠ | |
| أوراق قبض | ٦ر٠٠٠ | |
| نقدية | ١٠٤ر٦٩٠ | |
| | | ١٤٩ر٤٠٠ |
| | | ٢٠٧ر٢٠٠ |

الخصوم

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **حقوق الملكية :** | | |
| راس المال | ١٥٠ر٠٠٠ | |
| الارباح المحتجزة | ١٤ر١١٠ | |
| | | ١٦٤ر١١٠ |
| **الالتزامات :** | | |
| دائنون | ٤٢ر٩٥٠ | |
| مصروفات مستحقة | ١٤٠ | |
| | | ٤٣ر٠٩٠ |
| | | ٢٠٧ر٢٠٠ |

وقد قامت الشركة خلال شهر فبراير بالعمليات الآتية :

| التاريخ | العملية |
|---|---|
| ٢ فبراير | أ ــ قامت الشركة باداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٣٦٠٠ر٣ جنيه تحصلت نقدا . |
| ٥ | ب ــ باعت بضاعة بمبلغ ٥٠٠ر٣٢ جنيه على الحساب . |
| ٨ | جـ ــ حصلت أوراق قبض قيمتها ٠٠٠ر٥ جنيه . |
| ٨ | د ــ سددت الاجور عن الاسبوع والبالغ قيمتها ٧٣٠ر١ جنيه |
| ١٠ | هـ ــ سددت المصروفات المستحقة والبالغ قدرها ١٤٠ جنيه . |
| ١٣ | و ــ سددت الدائنون ( مبلغ ٩٥٠ر٤٢ جنيه ) نقدا . |
| ١٥ | ز ــ اشترت بضاعة نقدا بمبلغ ٥٠٠ر٢٧ جنيه . |
| ١٧ | ح ــ حصلت من العملاء مبلغ ٠٠٠ر٢٥ جنيه . |
| ٢٠ | ط ــ سددت فاتورة الوقود والزيوت المستخدم فى سياراتها بمبلغ ١٧٦ جنيه . |
| ٢٢ | ى ــ اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٥٠٠ر٢٣ جنيه . |
| ٢٧ | ك ــ باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٠٠٠ر٤٧ جنيه . |
| ٢٨ | ل ــ سددت الاجور عن باقى الشهر والبالغ قدرها ٦٢٠ر٣ جنيه . |
| ٢٨ | م ــ سددت فاتورة المياه والانارة البالغ قدرها ٦٩٠ جنيه . |
| ٢٨ | ن ــ سددت مصروفات متنوعة بلغ قدرها ١٦٤ جنيه . |
| ٢٨ | ص ــ تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقدا وعلى الحساب خلال ٣٤٠ جنيه ولم تسدد بعد . |
| ٢٨ | ص ــ تم حصر تكلفة البضاعة المباعة نقدا وعلى الحساب خلال الشهر ووجد انها ٦٠٠ر٥٣ جنيه . |

ويتم قيد هذه العمليات فى دفتر اليومية العامة للشركة كالآتى :

| التاريخ | حساب الاستاذ | رقم المستند | البيان | له | منه |
|---|---|---|---|---|---|
| فبراير/٨٥ | | | | | |
| ٢ | ٧ | ٢ ـ ١ | من حـ/النقدية | | ٣٫٦٠٠ |
| | ٤١ | | الى حـ / ايرادات الخدمات | ٣٫٦٠٠ | |
| | | | تحصيل قيمة الخدمات المؤداة للعملاء | | |
| ٥ | ٥ | ٢ ـ ب | من حـ/العملاء | | ٣٢٫٥٠٠ |
| | ٤٢ | | الى حـ / مبيعات البضاعة | ٣٢٫٥٠٠ | |
| | | | بيع بضاعة للعملاء على الحساب | | |
| ٨ | ٧ | ٢ ـ جـ | من حـ / النقدية | | ٥٫٠٠٠ |
| | ٦ | | الى حـ / أوراق القبض | ٥٫٠٠٠ | |
| | | | تحصيل أوراق قبض | | |
| ٨ | ٣١ | ٢ ـ د | من حـ / الاجور | | ١٫٧٣٠ |
| | ٧ | | الى حـ / النقدية | ١٫٧٣٠ | |
| | | | سداد اجور الاسبوع الاول من الشهر | | |
| ١٠ | ٢٨ | ٢ ـ هـ | من حـ / المصروفات المستحقة | | ١٤٠ |
| | ٧ | | الى حـ / النقدية | ١٤٠ | |
| | | | سداد المصروفات المستحقة من شهر فبراير | | |
| ١٣ | ٢٥ | ٢ ـ و | من حـ / الدائنون | | ٤٢٫٩٥٠ |
| | ٧ | | الى حـ / النقدية | ٤٢٫٩٥٠ | |
| | | | سداد الرصيد المستحق فى بداية الشهر للدائنين | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢٧ر٥٠٠ | | من حـ / البضاعة | ٢ ـ ز | ٤ | | ١٥ |
| | ٢٧ر٥٠٠ | الى حـ / النقدية | | ٧ | | |
| | | شراء بضاعة نقدا | | | | |
| ٢٥ر٠٠٠ | | من حـ / النقدية | ٢ ـ ح | ٧ | | ١٧ |
| | ٢٥ر٠٠٠ | الى حـ / العملاء | | ٥ | | |
| | | تحصيل نقدية من العملاء | | | | |
| ١٧٦ | | من حـ / الوقود والزيوت | ٢ ـ ط | ٣٢ | | ٢٠ |
| | ١٧٦ | الى حـ / النقدية | | ٧ | | |
| | | سداد مصروفات الوقود والزيوت المستخدم نقدا | | | | |
| ٢٣ر٥٠٠ | | من حـ / البضاعة | ٢ ـ ى | ٤ | | ٢٢ |
| | | الى حـ / الدائنين | | | ٢٥ | |
| | ٢٣ر٥٠٠ | شراء بضاعة على الحساب | | | | |
| ٤٧ر٠٠٠ | | من حـ / النقدية | ٢ ـ ك | ٧ | | ٢٧ |
| | ٤٧ر٠٠٠ | الى حـ / مبيعات البضاعة | ٤٢ | | | |
| | | مبيعات بضاعة نقدا | | | | |
| ٣ر٦٢٠ | | من حـ / الاجور | ٢ ـ ل | ٣١ | | ٢٨ |
| | ٣ر٦٢٠ | الى حـ / النقدية | ٧ | | | |
| | | سداد أجور باقى الشهر نقدا | | | | |
| ٦٩٠ | | من حـ/المياه والانارة | ٢ ـ م | ٣٣ | | ٢٨ |
| | ٦٩٠ | الى حـ / النقدية | | ٧ | | |
| | | سداد مصروفات المياه والانارة عن الشهر | | | | |

٢١٢ر٤٠٦ ٢١٢ر٤٠٦ ما قبله :

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٦٤ | | من حـ/ المصروفات المتنوعة | ٢ ـ ن | ٣٥ | ٢٨ |
| | ١٦٤ | الى حـ / النقدية | | ٧ | |
| | | سداد المصروفات المتنوعة عن الشهر | | | |
| ٣٤٠ | | من حـ / مصروفات الدعاية والاعلان | ٢ ـ ع | ٣٧ | ٢٨ |
| | ٣٤٠ | الى حـ/المصروفات المستحقة | ٢٨ | | |
| | | اثبات استحقاق مصروفات الدعاية والاعلان | | | |
| ٥٣ر٦٠٠ | | من حـ/تكلفة البضاعة المباعة | ٢ ـ ص | ٣٤ | ٢٨ |
| | ٥٣ر٦٠٠ | الى حـ / البضاعة | | ٤ | |
| | | تحديد تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الشهر. | | | |
| ٢٦٧ر٥١٠ | ٢٦٧ر٥١٠ | | | | |

ويلاحظ ان مجموع جانبى كل صفحة من صفحات دفتر اليومية لابد وان يتساويا ، ذلك لان مجموع الطرف المدين لأى قيد لابد وان يساوى مجموع الطرف الدائن له .

وتظهر حسابات الاستاذ لهذا المثال كما هو موضح فيما يلى . لاحظ ان الارقام المدونة على أعلى اليسار فى كل حساب عبارة عن أرقام افتراضية لهذه الحسابات بهدف توضيح عملية الفهرسة المزدوجة ، كما يلاحظ أيضا اننا اكتفينا باظهار النموذج الكامل للحساب الاول .

منه — ح / المبانى — له (ح/١)

| المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ | المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| جنيه | | | | جنيه | | | |
| ٤٠ر٠٠٠ | رصيد | | ٢/١ | ٤٠ر٠٠٠ | رصيد | | ٢/٢٨ |
| ٤٠ر٠٠٠ | | | | ٤٠ر٠٠٠ | | | |

منه — ح / السيارات — له (ح/٢)

| المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ | المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١١ر٥٠٠ | رصيد | | ٢/١ | ١١ر٥٠٠ | رصيد | | ٢/٢٨ |
| ١١ر٥٠٠ | | | | ١١ر٥٠٠ | | | |

منه — ح / العدد والادوات — له (ح/٣)

| المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ | المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٦ر٣٠٠ | رصيد | | ٢/١ | ٦ر٣٠٠ | رصيد | | ٢/٢٨ |
| ٦ر٣٠٠ | | | | ٦ر٣٠٠ | | | |

منه — ح / البضاعة — له (ح/٤)

| المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ | المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٣٧ر٥٠٠ | رصيد | | ٢/١ | ٥٣ر٦٠٠ | من ح / تكلفة البضاعة المباعة | ٣ | ٢/٢٨ |
| ٢٧ر٥٠٠ | الى ح/ النقدية | ٢ | ٢/١٥ | ٣٤ر٩٠٠ | رصيد | | ٢/٢٨ |
| ٢٣ر٥٠٠ | الى ح/ الدائنين | ٢ | ٢/٢٢ | | | | |
| ٨٨ر٥٠٠ | | | | ٨٨ر٥٠٠ | | | |

منه — ح / العملاء — له (ح/٥)

| المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ | المبلغ | البيان | صفحة اليومية | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ر٢١٠ | رصيد | | ٢/١ | ٢٥ر٠٠٠ | من ح / النقدية | ٢ | ٢/٢٨ |
| ٣٢ر٥٠٠ | الى حساب مبيعات البضاعة | ١ | ٢/٥ | ٨ر٧١٠ | رصيد | | ٢/١٧ |
| ٣٣ر٧١٠ | | | | ٣٣ر٧١٠ | | | |

| منه | | | | | | | له (ح/٦) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ح/ أوراق القبض | | | | | |
| ٦ر٠٠٠ | رصيد | | ٢/١ | ٥ر٠٠٠ | من ح/ النقدية | ١ | ٢/٨ |
| | | | | ١ر٠٠٠ | رصيد | | ٢/٢٨ |
| ٦ر٠٠٠ | | | | ٦ر٠٠٠ | | | |

| منه | | | | | | | له (ح/٧) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ح/النقدية | | | | | |
| ١٠٤ر٦٩٠ | رصيد | | ٢/١ | ١ر٧٣٠ | من ح/ الاجور | ١ | ٢/٨ |
| ٣ر٦٠٠ | الى ح/ايرادات الخدمات | ١ | ٢/٢ | ١٤٠ | من ح/ المصروفات المستحقة | ١ | ٢/١٠ |
| ٥ر٠٠٠ | الى ح / أوراق القبض | ١ | ٢/٨ | ٤٢ر٩٥٠ | من ح/ الدائنون | ١ | ٢/١٣ |
| ٢٥ر٠٠٠ | الى ح/ العملاء | ٢ | ٢/١٧ | ٢٧ر٥٠٠ | من ح/ البضاعة | ٢ | ٢/١٥ |
| ٤٧ر٠٠٠ | الى ح / مبيعات البضاعة | ٢ | ٢/٢٧ | ١٧٦ | من ح / الوقود والزيوت | ٢ | ٢/٢٠ |
| | | | | ٣ر٦٢٠ | من ح / الاجور | ٢ | ٢/٢٨ |
| | | | | ٦٩٠ | من ح / المياه والانارة | ٢ | ٢/٢٨ |
| | | | | ١٦٤ | من ح/المصروفات المتنوعة | ٣ | ٢/٢٨ |
| | | | | ١٠٨ر٣٢٠ | رصيد | | ٢/٢٨ |
| ١٨٥ر٢٩٠ | | | | ١٨٥ر٢٩٠ | | | |

| منه | | | | | | | له (ح/٢١) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ح / رأس المال | | | | | |
| ١٥٠ر٠٠٠ | رصيد | | ٢/١ | ١٥٠ر٠٠٠ | رصيد | | ٢/٢٨ |
| ٢٥٠ر٠٠٠ | | | | ١٥٠ر٠٠٠ | | | |

| منه | | | | | | | له (ح/٢٢) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | ح/الارباح المحجوزة | | | | | |
| | | | | ١٤ر١١٠ | رصيد | | ٢/١ |

منـه — حـ/ الدائنون — له (حـ/٢٥)

| المبلغ | البيان | ص | التاريخ | المبلغ | البيان | ص | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٤٢ر٩٥٠ | الى حـ/النقدية | ١ | ٢/١٣ | ٤٢ر٩٥٠ | رصيد | | ٢/ ١ |
| ٢٣ر٥٠٠ | رصيد | | ٢/٢٨ | ٢٣ر٥٠٠ | من حـ/ لبضاعة | ٢ | ٢/٢٢ |
| ٦٦ر٤٥٠ | | | | ٦٦ر٤٥٠ | | | |

منـه — حـ/المصروفات المستحقة — له (حـ/٢٨)

| المبلغ | البيان | ص | التاريخ | المبلغ | البيان | ص | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٤٠ | رصيد | ٢ | ٢/١٠ | ١٤٠ | رصيد | ٣ | ٢/ ١ |
| ٣٤٠ | الى حـ/النقدية | | ٢/٢٨ | ٣٤٠ | من حـ / مصروفات الدعاية والاعلان | | ٢/٢٨ |
| ٤٨٠ | | | | ٤٨٠ | | | |

منـه — حـ/ايرادات الخدمات — له (حـ/٤١)

| المبلغ | البيان | ص | التاريخ | المبلغ | البيان | ص | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | ٣ر٦٠٠ | من حـ/النقدية | ١ | ٢/ ٢ |

منـه — حـ/مبيعات البضاعة — له (حـ/٤٢)

| المبلغ | البيان | ص | التاريخ | المبلغ | البيان | ص | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | ٣٢ر٥٠٠ | من حـ/العملاء | ١ | ٢/ ٥ |
| | | | | ٤٧ر٠٠٠ | من حـ/النقدية | ٢ | ٢/٢٧ |

منـه — حـ / الاجـور — له (حـ/٣١)

| المبلغ | البيان | ص | التاريخ | المبلغ | البيان | ص | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١ر٧٣٠ | الى حـ/النقدية | ٢ | ٢/ ٨ | | | | |
| ٣ر٦٢٠ | الى حـ/النقدية | ٣ | ٢/٢٨ | | | | |

منـه — حـ/الوقود والزيوت — له (حـ/٢٢)

| المبلغ | البيان | ص | التاريخ | المبلغ | البيان | ص | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٧٦ | الى حـ/النقديه | ٢ | ٢/٢٠ | | | | |

منـه — حـ/المياه والانارة — له (حـ/٣٣)

| المبلغ | البيان | ص | التاريخ | المبلغ | البيان | ص | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٦٦٠ | الى حـ/النقدية | ٢ | ٢/٢٨ | | | | |

| منه | د/المصروفات المتنوعة | | | | | له (د/٣٥) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٦٤ | الى د/النقدية | ٣ | ٢/٢٨ | | | |

| منه | د/مصروفات الدعاية والاعلان | | | | | له (د/٣٧) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٣٤٠ | لى د/المصروفات المستحقه | ٣ | ٢/٢٨ | | | |

| منه | د/تكلفة البضاعة المباعة | | | | | له (د/٣٤) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٥٣ر٦٠٠ | الى د/البضاعة | ٣ | ٢/٢٨ | | | |

وبالتمعن فى القيود الواردة فى دفتر اليومية وكيفيــة ترحيلهــا الى حسابات الاستاذ الخاصة بها نجد الآتى :

١ ـ عند ترحيل الطرف المدين من القيد فى اليومية لى د/الاستاذ ( اى جعل حساب الاستاذ الوارد اسمه فى الطرف المدين من القيد مدينا بالقيمة ) فان بيان العملية فى د/الاستاذ يكون هو الطرف الاخر للقيد . فلو نظرنا للقيد الاول مثلا نجد أن د/النقدية أصبح مدينا بمبلغ ٣ر٦٠٠ جنيه ـ المتحصل من ايرادات الخدمات ، ولذلك نجد فى د/النقدية أن بيان المبلغ ٣ر٦٠٠ هو : الى د/ايرادات الخدمات ، بمعنى أن ايرادات الخدمات تجعل دائنة بالقيمة . كذلك عند ترحيل الطرف الدائن للقيد ( فى الجانب الدائن من الحساب المسمى به ) فان بيان العملية فى حساب الاستاذ يكون الطرف المدين من نفس القيد .

٢ ـ يلاحظ ان عمليات الفهرسة المزدوجة بين قيود اليومية وحسابات الاستاذ تمكن من الرجوع بسهولة لأصل القيد فى اليومية بمجرد النظر فى خانة صفحة اليومية بحساب الاستاذ ، كما يمكن معرفة الحساب الذى رحل اليه الطرف المعين من القيد ومكانه بالنظر الى خانة حساب الاستاذ فى دفتر اليومية . كما تساعد هذه العملية فى التأكد من أن كل القيود قد تم ترحيلها من اليومية الى حسابات الاستاذ الخاصة بها .

٣ ـ يلاحظ أننا قد قمنا بترصيد حسابات الاصول والخصوم ( فيما عدا حساب الارباح المحجوزة ) دون حسابات الايرادات والمصروفات . والواقع ان ترصيد حسابات الايرادات والمصروفات يتم بالقلم الرصــاص لمجرد التعرف على ارصدتها واعداد ميزان المراجعــة ، حيث تقفل هــذه الحسابات فى الحساب الختامى كما سوف نرى عاجلا . اما حسابات الاصول والخصوم فتظل ارصدتها دون اقفال لتظهر فى الميزانية العمومية . وكمــا

سبق ون ذكرنا فان الارصدة المدينة للحسابات المدينـة بطبيعتها ، وهى حسابات الاصول والمصروفات ، تظهر كمتممات حسابية فى الجانب الايسر ( الدائن ) لها ؛ والعكس صحيح بالنسبة للارصـدة الدائنـة للحسابات الدائنة بطبيعتها . وهى حسابات الخصوم والايرادات .

٤ ــ يلاحظ ان العناصر الواردة فى الميزانية العمومية فى بداية الشهر ( ويطلق عليها الميزانية الافتتاحيه ) قد ظهرت فى الحسابات الخاصة بها فى بداية الشهر ، وهى ما سبق ان اطلقنا عليها ارصدة اول الفترة .

وظهرت ارصدة الاصول فى الجانب المدين من حساباتهـا ، وظهرت ارصدة الخصوم فى الجانب الدائن من حساباتها .

**ويظهر ميزان المراجعة للمثال السابق كما يلى ( قم بترصيد الحسابات**

**الشركةالعربية للخدمات والتجارة**

**ميزان المراجعة فى ١٩٨٥/٢/٢٨**

**ارصدة مدينة** — **ارصدة دائنة**

| الرصيد جنيه | اسم الحساب | جنيه الرصيد | اسم الحساب |
|---|---|---|---|
| ٤٠ر٠٠٠ | مبانى | ١٥٠ر٠٠٠ | راس المال |
| ١١ر٥٠٠ | سيارات | ١٤ر١١٠ | الارباح المحجوزة |
| ٦ر٣٠٠ | عدد وادوات | ٢٣ر٥٠٠ | الدائنون |
| ٣٤ر٩٠٠ | بضاعة | ٣٤٠ | المصروفات المستحقة |
| ٨ر٧١٠ | عملاء | ٣ر٦٠٠ | ايرادات الخدمات |
| ١ر٠٠٠ | اوراق قبض | ٧٩ر٥٠٠ | مبيعات البضاعة |
| ١٠٨ر٢٢٠ | النقدية | | |
| ٥ر٣٥٠ | الاجور | | |
| ١٧٦ | الوقود والزيوت | | |
| ٦٩٠ | المياه والانارة | | |
| ١٦٤ | المصروفات المتنوعة | | |
| ٣٤٠ | مصروفات الدعاية | | |
| ٥٣ر٦٠٠ | تكلفة البضاعة المباعة | | |
| ٢٧١ر٠٥٠ | مجموع الارصدة المدينة | ٢٧١ر٠٥٠ | مجموع الارصدة الدائنة |

التى لم نقم بترصيدها بالقلم الرصاص لنتأكد من مطابقة الرصيد الذى تحصل عليه مع الرصيد الوارد فى الميزان ) :

**٧ ـ اخطاء ميزان المراجعة ، قيود الاقفال ، وميزان المراجعة بعد الاقفال :**

سبق ان ذكرنا ان ميزان المراجعة لابد وأن يكون متساوى الجانبين من حيث المجموع . ورغم ذلك فان توازن ميزان المراجعة لا يعنى مطلقا عدم وجود اخطاء ، وانما يعنى ان مجموع الارصدة المدينة يتساوى مع مجموع الارصدة الدائنة . غير انه اذا لم يتوازن جانبى الميزان فان هذا يعنى بالضرورة وجود خطأ ما .

ويمكن تقسيم الاخطاء عموما الى مجموعتين عريضتين هما : أخطاء السهو او الحذف ، واخطاء الارتكاب . ويمكن لميزان المراجعة ان يكون فى حالة توازن او فى حالة عدم توازن مع وجود أى او كل من النوعين من الاخطاء . فاذا لم يتم اثبات عملية ما فى دفتر اليومية ولم يتم ترحيلها بالتالى الى دفتر الاستاذ فان ميزان المراجعة سوف لا يتأثر بذلك ويمكن ان يتوازن جانبيه . ويطلق على مثل هذا الخطأ خطأ السهو او الحذف . واذا جعل حساب المصروفات المتنوعة مدينا عن طريق الخطأ بمبلغ كان يمثل مصروفات دعاية واعلان مثلا وكان يجب ترحيله فى هذا الحساب الاخير ، فان ميزان المراجعة لن يوضح هذا الخطأ لان كل من الحسابين له رصيد مدين وزاد احداهما بدلا من الآخر ، ويطلق على هذا الخطأ ، خطأ ارتكاب .

وبرغم ما تقدم ، فان هناك بعض أخطاء السهو والارتكاب التى تؤدى الى عدم توازن ميزان المراجعة ، ومن ثم يفيد الميزان فى اكتشافها ، وهذه الاخطاء هى :

١ ــ الاخطاء الحسابية فى الجمع أو الطرح .

٢ ــ اخطاء الترحيل باحلال المدين محل الدائن والعكس .

٣ ــ اخطاء عكس الارقام كقيد أو ترحيل رقم ٣٨٩ بدلا من ٣٩٨ ، أو رقم ٧٣ بدلا من ٣٧ مثلا .

٤ ــ حذف الاصفار ، كاثبات الرقم ١٠٠ على اساس أنه ١٠ او الرقم ٨٠٠٠ على اساس أنه ٨٠٠ مثلا .

٥ ــ السهو عن ترحيل الطرف المدين أو الدائن من قيد معين .

واذا لم يتوازن ميزان المراجعة فان هذا يعنى وجود خطأ ما قد يكون فى دفتر اليومية ، أو فى حسابات الاستاذ ، أو فى ميزان المراجعة نفسه . كما قد يكون فى أى مجموعة من هذه الادوات . ونلخص فيما يلى الخطوات الواجب اتخاذها بالترتيب فى حالة عدم توازن جانبى الميزان :

١ ــ اذا كان الخطأ عبارة عن رقم ١ أو ١٠ أو ١٠٠ ، ... الخ فان الخطأ يكون فى العادة خطأ فى الجمع او الطرح فى اليومية أو حسابات الاستاذ أو الميزان او أى مجموعة منها . كما أن مثل هذا الخطأ قد ينتج عن نقل رقم خطأ الى اليومية أو حسابات الاستاذ أو ميزان المراجعة .

٢ ــ اذا كان الفرق بين مجموع جانبى الميزان يقبل القسمة على ٢ فان ذلك يعنى احد أمرين :

أ ــ أن رصيد أحد الحسابات الذى يساوى نصف الفرق بين الجانبين قد تم تدوينه فى الجانب الخاطىء من ميزان المراجعة .

ب ــ ترحيل مبلغ يساوى نصف الفرق بين جانبى الميزان الى الجانب الخاطىء فى أحد حسابات الاستاذ .

٣ ــ اذا كان الفرق بين جانبى الميزان يقبل القسمة على ٩ ، فان الخطأ قد يكون ناتجا عن عكس الارقام (٧٩ بدلا من ٩٧) او قد يكون ناتجا عن حذف صفر واحد من يمين اى رقم ( ١٠ بدلا من ١٠٠ ، أو ١ر٠٠٠ بدلا من ١٠ر٠٠٠ ) .

٤ ــ اذا كان الفرق يقبل القسمة على ٩٩ فان الخطأ قد يكون ناتجا عن حذف صفرين من يمين أحد الارقام ( ١٠٠ بدلا من ١٠ر٠٠٠ ) .

واذا لم يمكن اكتشاف الخطأ بعد اتخاذ هذه الاجراءات فان على المحاسب ان يقوم بالآتى وبالترتيب :

١ ــ اعادة جمع كل من جانبى ميزان المراجعة .

٢ ــ مطابقة ارقام الارصدة الواردة فى الميزان مع ارصدة حسابات دفتر الاستاذ ، مع التحقق من ان الارصدة المدينة للحسابات تظهر فى الجانب المدين من الميزان ، وأن الارصدة الدائنة تظهر فى جانبه الدائن .

٣ ــ التحقق من صحة رصيد كل من حسابات الاستاذ عن طريق التحقق من صحة عملية الترصيد .

٤ ــ مراجعة الترحيل من اليومية لحسابات الاستاذ للتحقق من صحة الترحيل .

٥ ــ التحقق من صحة القيود اليومية .

٦ ــ التحقق من العمليات الواجبة القيد دفتريا .

ويتضح من الخطوات السابقة أننا نبدأ فى اجراءات اكتشاف الاخطاء من آخر مرحلة وصلنا اليها فى الاجراءات المحاسبية حتى لا نقوم باعادة العمل من البداية .

وبعد أن يتحقق توازن ميزان المراجعة ، يبقى بعد ذلك التعرف على نتائج عمليات المشروع من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية تمهيدا لتصوير مركزه المالى فى نهايتها . وتتم هذه العملية عن طريق تصوير الحساب الختامى الذى يبرز مقابلة الايرادات المختلفة عن الفترة بالمصروفات المختلفة المتعلقة بها لتتحدد نتائج عمليات المشروع . ويمثل الحساب الختامى ملخص لحسابات الايرادات والمصروفات بصفة مجتمعة فى حساب واحد . وحتى يتحقق هذا الهدف نقوم باجراء ما يطلق عليه محاسبيا « اقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى » وذلك عن طريق قيود يومية طبقا للقاعدتين التاليتين :

١ ـ تجعل حسابات الايرادات الواردة فى ميزان المراجعة مدينة كل حساب بما يعادل رصيده الدائن ، مقابل جعل الحساب الختامى دائنا بها .

٢ ـ يجعل الحساب الختامى مدينا بأرصدة حسابات المصروفات المدينة الواردة فى ميزان المراجعة مقابل جعل هذه الحسابات دائنة بها .

وبتطبيق هاتين القاعدتين على مثال الشركة العربية للخدمات والتجارة تظهر قيود الاقفال الخاصة بالايرادات فى دفتر اليومية كالآتى :

| مدين | دائن | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ٣٦٠٠ر٣ | | من حـ / ايرادات الخدمات | ٢/٢٨ |
| | ٣٦٠٠ر٣ | الى حـ/ الحساب الختامى | |
| | | اقفال حـ / ايرادات الخدمات عن الشهر فى الحساب الختامى | |
| ٥٠٠ر٧٩ | | من حـ/مبيعات البضاعة | ٢/٢٨ |
| | ٥٠٠ر٧٩ | الى حـ/الحساب الختامى | |
| | | اقفال حـ/مبيعات البضاعة عن الشهر فى الحساب الختامى | |

هذا ومن الممكن ان يتم اجراء هذين القيدين فى قيد واحد يطلق عليه قيد مركب . ويكون القيد مركبا اذا كان احد طرفيه او كلاهما يتضمن اكثر من حساب واحد . وفى اقفال الايرادات نجد ان الطرف المدين متعدد العناصر بينما الطرف الدائن هو الحساب الختامى ، والعكس فيما يختص بالمصروفات حيث الطرف المدين هو الحساب الختامى والطرف الدائن متعدد العناصر . وعلى هذا الاساس تكون قيود الاقفال المركبة لعناصر الايرادات والمصروفات كالآتى :

---

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | **من مذكورين** | ٢/٢٨ |
| ٣٫٦٠٠ | | د/ايرادات الخدمات | |
| ٧٩٫٥٠٠ | | د/مبيعات البضاعة | |
| | ٨٣٫١٠٠ | الى د/الحساب الختامى | |
| | | اقفال حسابات الايرادات عن الشهر فى الحساب الختامى | |

---

ويلاحظ انه اذا تعددت الحسابات فى اى طرف من طرفى القيد أو كلاهما فانها تسبق باصطلاح « من مذكورين » اذا كان التعدد فى الطرف المدين كما هو موضح بالقيد السابق ، وباصطلاح « الى مذكورين » اذا كان التعدد فى الطرف الدائن ، كما هو واضح من القيد التالى :

---

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٦٠٫٣٢٠ | | من د/الحساب الختامى | ٢/٢٨ |
| | | **الى مذكورين** | |
| | ٥٫٣٥٠ | د/الاجور | |
| | ١٧٦ | د/الوقود والزيوت | |
| | ٦٩٠ | د/المياه والانارة | |
| | ١٦٤ | د / مصروفات الدعاية والاعلان | |
| | ٥٣٫٦٠٠ | د/تكلفة البضاعة المباعة | |
| | | اقفال حسابات المصروفات عن الشهر فى الحساب الختامى | |

---

وعندما يتم ترحيل قيود الاقفال السابقة الى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الاستاذ يترتب على ذلك ان ارصدة كل من حسابات الايرادات والمصروفات تصبح مساوية للصفر ، ويظهر الحساب الختامى كالآتى ( تم برحيل هذه القيود للحسابات الخاصة بها فى المثال السابق للتأكد من ذلك ) .

الشركة العربية للتجارة والخدمات

الحساب الختامى عن شهر فبراير ١٩٨٥

| منه جنيه | | له جنيه | |
|---|---|---|---|
| ٥ر٣٥٠ | الى ح / الاجور | ٣ر٦٠٠ | من ح/ايرادات الخدمات |
| ١٧٦ | الى ح/الوقود والزيوت | ٧٩ر٥٠٠ | من ح/مبيعات البضاعة |
| ٦٩٠ | الى ح/المياه والانارة | | |
| ١٦٤ | الى ح/المصروفات المتنوعة | | |
| ٣٤٠ | الى ح/مصروفات الدعاية والاعلان | | |
| ٥٣ر٦٠٠ | الى ح/تكلفة البضاعة المباعة | | |
| ٢٢ر٧٨٠ | صافى الربح (رصيد) | | |
| ٨٣ر١٠٠ | | ٨٣ر١٠٠ | |

والواقع أن صافى الربح ( أو الخسارة ان وجدت ) يمكن الحصول عليها مباشرة من قيود الاقفال ، فهى تمثل الفرق بين مجموع الايرادات التى يجعل بها الحساب الختامى دائنا ، ومجموع المصروفات التى يجعل بها الحساب الختامى مدينا .

واذا لم يتم سحب أرباح أو توزيعها على الملاك ، فان هذه الارباح تضاف الى الارباح المحتجزة ، وذلك عن طريق جعل الحساب الختامى مدينا، وحساب الارباح المحتجزة دائنا ( والعكس فى حالة الخسارة ) كالآتى :

٢٢٫٧٨٠ من د/الحساب الختامى

٢٢٫٧٨٠ الى د/الارباح المحتجزة

اقفال ارباح الشهر المحتجزة فى

د/الارباح المحتجزة

---

وبترحيل هذا القيد الاخير تصبح ارصدة كل الحسابات الخاصة بالايرادات والمصروفات ، بما فيها الحساب الذى يمثل ملخص هذه الحسابات ، وهو الحساب الختامى ، مساوية للصفر . وتبقى ارصدة حسابات الميزانية .

وتوضع هذه الارصدة الاخيرة فى ميزان مراجعة يطلق عليه « ميزان المراجعة بعد الاقفال » والذى يوفر المعلومات اللازمة لاعداد الميزانية العمومية . اى ان ميزان المراجعة بعد الاقفال يحتوى فقط على الحسابات التى تظهر فى الميزانية العمومية حيث يظهر ارصدتها فى تاريخ اعداد الميزانية . وهو لا يختلف فى الشكل عن احد النموذجين السابق توضيحهما ولابد ايضا ان يتساوى مجموع جانبيه . ( عليك أن تقوم باعداد ميزان المراجعة للمثال السابق بعد الاقفال وعليك أن تقوم بتصوير الميزانية العمومية للشركة العربية للتجارة والخدمات كما تظهر فى آخر فبراير ) .

**٨ ــ خلاصة الفصل وملخص الدورة المحاسبية :**

عرضنا فى هذا الفصل الاجراءات والادوات التى تتضمنها الدورة المحاسبية لتحليل وتسجيل وتبويب وتجميع وتلخيص العمليات التى يقوم بها المشروع ، بحيث نتمكن من قياس نتيجة نشاطه كما تظهر من الحساب الختامى ونتمكن من التعرف على سلامة مركزه المالى كما يتضح من الميزانية العمومية .

ويعد « الحساب » من أهم الادوات المحاسبية لتلخيص التغيرات التى تطرا على كل عنصر من عناصر الميزانية العمومية . وعلى هذا الاساس فقد بدانا بعرض اكثر اشكال الحسابات استخداما وهو الذى يتخذ شكل حرف ، ثم وضحنا كيف يتم تقسيم الحسابات الى مجموعات مدينة ومجموعات دائنة ، بحيث تتحقق المراجعة الحسابية التلقائية . وقد ذكرنا أن حسابات الاصول وحسابات المصروفات تزداد فى جانبها الايمن وتنقص فى جانبها الايسر بينما حسابات حقوق الملكية والالتزامات والايرادات تنقص فى جانبها الايمن وتزداد فى جانبها الايسر . ويطلق على الجانب الايمن من كل الحسابات الخاصة بهذه المجموعات الخمس الجانب المدين بينما يطلق على الجانب الايسر منها الجانب الدائن . وعلى هذا الاساس تزداد حسابات الاصول والمصروفات بجعلها مدينة وتنقص بجعلها دائنة ، والعكس صحيح بالنسبة لحقوق الملكية والالتزامات والايرادات . وتتحقق المراجعة الحسابية التلقائية عندما تتساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة بطبيعتها (وهى الاصول والمصروفات) مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة بطبيعتها (وهى الخصوم والايرادات). ويتم الحصول على رصيد حساب معين عن طريق ايجاد المتمم الحسابى لجانبه الاصغر ليتساوى مع مجموع جانبه الاكبر . ويجب ان نميز بين رصيد اول الفترة المحاسبية فى حساب معين ورصيد آخر الفترة لنفس الحساب ، فرصيد أول الفترة يعامل معاملة الزيادة فى الحساب ( رصيد النقدية اول الفترة مثلا يظهر فى الجانب الايمن المدين ) بينما يتم الحصول على رصيد آخر الفترة عن طريق تجميع جانبى الحساب وايجاد الفرق بينهما ووضعه فى الجانب الاصغر ليتساوى مع الجانب الاكبر .

هذا وقد اطلقنا على القائمة التى تحتوى على اسماء وارقام الحسابات التى عن طريقها يمكن الحصول على البيانات المحاسبية الخاصة بمشروع

معين اصطلاح « دليل الحسابات » ، كما يطلق على الدفتر الذى يحتوى على مجموعة الحسابات الواردة فى هذا الدليل اسم «دفتر الاستاذ» .

كما أوضحنا أن الاصطلاح المحاسبى للجانب الايمن من اى حساب هو الجانب المدين ويختصر باصطلاح « منه » ويطلق على الجانب الايسر من اى حساب الجانب الدائن ويختصر باصطلاح « له » .

وقد بينا أن اثبات العمليات التى يقوم بها المشروع فى حسابات الاستاذ التى تتأثر بها يقتضى تحليلها لتحديد الحساب أو الحسابات التى تجعل مدينة والحساب او الحسابات التى تجعل دائنة ، ويستعين المحاسب فى هذا الصدد بما يسمى بدفتر اليومية والذى يمثل سجلا تاريخيا لتحليل العمليات التى يقوم بها المشروع يوما بيوم ، وعلى حسب ترتيب حدوثها . ويطلق على دفتر اليومية ايضا ـ والذى عرضنا النموذج الاساسى له وكيفية استخدامه ـ دفتر القيد الاولى . ويجب ان يوضح كل قيد فى دفتر اليومية اسم الحساب ( او الحسابات ) الذى يجعل مدينا والمبلغ الذى يجعل مدينا به ، واسم الحساب ( أو الحسابات ) الذى يجعل دائنا والمبلغ الذى يجعل دائنا به ، وتاريخ العملية التى ادت الى هذا القيد ، والمستند الذى يمكن الرجوع اليه لاثباتها .

ووضحنا بعد ذلك كيف يتم الترحيل من قيود اليومية الى حسابات الاستاذ ، وعرفنا نظام الفهرسة المزدوجة .

ويرحل الطرف المدين ( الذى يسبق باصطلاح من ح/ ) من القيد الى الجانب الايمن ( المدين ) من الحساب المسمى فيه ويذكر فى خانة البيان الطرف الآخر من القيد ( الطرف الدائن ) . كما يرحل الطرف الدائن من القيد الى الجانب الايسر ( الدائن ) من الحساب المسمى فيه ويذكر فى خانة البيان الطرف المدين من القيد .

وتعرضنا فى هذا الفصل أيضا الى ميزان المراجعة وفوائده وكيفيه اعداده وأكدنا على ضرورة توازنه ، وعرفنا ان توازنه لا يعنى مطلقا عدم وجود أخطاء ، ثم حددنا الاخطاء التى يمكن اكتشافها اذا لم يتوازن جانبا الميزان ، وعرضنا الاجراءات الواجب اتباعها فى هذا الصدد .

وبعد أن يتم اعداد ميزان المراجعة وتحقيق توازن جانبيه يتم اقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى باثبات قيود الاقفال فى اليومية العامة . وتجعل حسابات الايرادات ( مفردة أو عن طريق قيد مركب ) مدينة بأرصدتها مقابل جعل الحساب الختامى دائنا ، كما يجعل الحساب الختامى مدينا مقابل جعل حسابات المصروفات دائنة بأرصدتها . وبعد ترحيل قيود الاقفال فى حسابات الايرادات والمصروفات ، تتوازن هذه الحسابات دون أرصدة وتبقى أرصدة حسابات الميزانية التى يمكن أن توضع فى ميزان مراجعة بعد الاقفال تمهيدا لتصوير الميزانية العمومية .

وفيما يلى ملخص الاجراءات التى يقوم بها المحاسب حسب تسلسلها المنطقى حتى مرحلة اعداد الحساب الختامى وتصوير الميزانية العمومية . ويلاحظ أن التسلسل الوارد فيما بعد هو التسلسل الطبيعى والواجب الاتباع فى الحياة العملية ، رغم اننا نلتزم به فى العرض فى هذا الفصل بغية توصيل المعلومات لذهن القارىء بأسهل وأسرع صورة ممكنة .

١ — يجب التحقق من وجود عملية تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها، وتكون العملية تامة ومكتملة ، ويترتب عليها تبادل موارد ذات قيمة اقتصادية ، وتكون عملية التبادل قد تمت فى أحد طرفيها على الاقل . فتوقيع الوحدة المحاسبية على عقد العمل لأحد عمالها أو موظفيها لا يستلزم معالجة محاسبية لأنه يمثل وعد من العامل بأداء خدمة مقابل وعد من الوحدة باعطائه أجرا ، فاذا قام العامل بعمله واستحق بذلك اجره فتصبح هذه العملية موضوعا للاجراءات المحاسبية ، حتى اذا لم يتسلم العامل أجره ، حيث تصبح الوحدة مدينة به .

٠ يجب أن تكون العملية مسجله على مستندات تثبت تمامها و ناتجة عن حراءات متعارف عليها ومعترف بها . وعلى المحاسب التحقق من ذلك

٣ ـ يتم بعد ذلك تحليل العمليه لتحديد طرفيها المدين والدائن . ويجرى قيدها فى دفتر اليومية .

٤ ـ يتم ترحيل العمليات المثبتة فى دفتر اليوميه الى الحسابات الخاصه بها فى دفتر الاستاذ .

٥ ـ يتم فى نهاية الفترة المحاسبيه ترصيد الحسابات الوارده فى دفتر الاستاذ ، ويجرى اعداد ميزان المراجعة ويتم التحقق من توازن جانبيه .

٦ ـ يتم اقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ويتم اعداده لتحديد نتيجة العمليات .

٧ ـ يتم اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال .

٨ ـ يتم اعداد الميزانية العمومية .

## اسئلة وتمارين

## على الفصل الخامس

**اولا : الاسئلة :**

١ ــ قم بتعريف كل مما يأتى :

المراجعة الحسابية التلقائية ، تحليل العمليات ، ميزان المراجعة ، خطأ انعكاس الارقام ، الترحيل .

٢ ــ ما هى الاخطاء التى يمكن ان يساعد ميزان المراجعة على اكتشافها ؟

٣ ــ اذكر مثالا لخطأ حذف او سهو ، وآخر لخطأ ارتكاب لا تؤدى الى عدم توازن ميزان المراجعة .

٤ ــ علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب من وجهة نظرك :

( أ ) تنقسم الحسابات الى مجموعتين احداهما مدينة بطبيعتها والثانية دائنة بطبيعتها ، وتشتمل المجموعة الاولى على حسابات الميزانية وتشتمل المجموعة الثانية على حسابات النتيجة .

( ب ) الحسابات التى تجعل مدينة فى جانبها الايمن هى حسابات الاصول والمصروفات ، والحسابات التى تجعل مدينة فى جانبها الايسر هى حسابات الخصوم والايرادات .

( ج ) يؤدى جعل حساب ما مدينا الى نقص رصيد الحساب بالقيمة التى جعل مدينا بها بصرف النظر عن طبيعة الحساب .

( د ) يظهر رصيد أول الفترة فى الجانب المدين من الحساب بينما يظهر رصيد آخر الفترة فى الجانب الدائن منه .

( هـ ) يتم تسجيل عمليات الايرادات والمصروفات فى مجموعة من الحسابات مستقلة عن حسابات الميزانية ، لأن هذه العمليات لا تؤثر فى حسابات الميزانية .

( و ) يمكن ان تؤدى زيادة الايرادات بجعل حساباتها دائنة الى زيادة الاصول بجعل حساباتها مدينة او الى زيادة حقوق الملكية بجعل حساباتها دائنة ، حيث ان زيادة الاصول تؤدى حتما الى زيادة حقوق الملكية .

( ز ) اذا تعددت حسابات الطرف المدين لعملية ما فان هذا بالضرورة يستدعى أن تتعدد حسابات الطرف الدائن لنفس العملية ، لأن مجموع طرفى العملية الواحدة لابد وان يكونان متساويان .

( ح ) عند تحليل العمليات الى طرفيها المدين والدائن يمكن الاسترشاد بالقواعد الآتية :

المدين يعنى : زيادة الاصول ، زيادة الايرادات ، زيادة حقوق الملكية ، نقص الالتزامات ، نقص المصروفات .

الدائن يعنى : نقص الاصول ، نقص المصروفات ، نقص حقوق الملكية ، زيادة الايرادات ، زيادة الالتزامات .

( ط ) قام محاسب الشركة بترحيل الطرف المدين لقيد يخص حساب الوقود والزيوت الى حساب العدد والادوات والمهمات فأدى ذلك الى عدم توازن ميزان المراجعة .

( ى ) اذا كان الفرق بين جانبى ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ فان الخطأ قد يكون ناتجا عن حذف صفر واحد من يمين أى رقم ظاهر فى الميزان ، او قد يكون ناتجا عن انعكاس الارقام .

( ك ) اذا عجز المحاسب عن اكتشاف الخطأ الذى يؤدى الى عدم توازن جانبى ميزان المراجعة فانه يصبح من الواجب عليه أن يقوم بمراجعة جميع العمليات منذ بداية قيدها فى اليومية حتى اعداد الميزان .

( ل ) تقفل حسابات الايرادات فى حسابات المصروفات لاجراء المقاصة بينها والتعرف على رقم الارباح او الخسائر .

( م ) يتم اقفال حسابات الاصول والخصوم فى الميزانية العمومية أسوة بحسابات الايرادات والمصروفات .

( ن ) يتم الترحيل من دفتر اليومية الى حسابات الاستاذ بمجرد الانتهاء من اثبات كل قيد فى اليومية حتى لا يسهو المحاسب عن ترحيل اى قيد .

**ثانيا : التمارين :**

**التمرين الاول :**

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة جمال الدين خلال شهر مارس :

اول مارس تكونت الشركة براس مال قدره ١٠٠٠٠٠ر١٠٠ جنيه سددها جمال الدين نقدا .

٥ " اقترضت الشركة من البنك ٢٠ر٠٠٠ جنيه .

٦ " اشترت الشركة سيارة نقل لاستخدامها فى عملياتها بمبلغ ٦ر٦٠٠ جنيه

٩ " ادت الشركة خدمات لعملائها لم تتحصل قيمتها بعد بمبلغ ٣ر٢٠٠ جنيه .

١١ " بلغت الاجور المستحقة للعمال والموظفين عن العشر ايام الاولى ١ر٤٠٠ جنيه ولكنها لم تسدد بعد .

١٢ " حصلت الشركة من عملائها ٣ر٠٠٠ جنيه من قيمة المبلغ المستحق

١٥ " قامت الشركة بسداد الاجور والمرتبات عن العشر ايام الاولى من الشهر .

١١ « اشترت الشركة بضاعة للاتجار فيها بمبلغ ٤٢٫٠٠٠ جنيه سددت نقدا .

١٩ « بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدم حتى تاريخه مبلغ ١١٢ جنيه لم تسدد بعد .

٢٢ « بلغت الاجور المستحقة عن العشر ايام الثانية من الشهر ٤٫٠٦٠ جنيه ولم تسدد بعد .

٢٤ « باعت الشركة بضاعة بمبلغ ٢١٫٥٠٠ جنيه لعملائها تحصلت نقدا .

٢٥ « سددت الشركة الاجور المستحقة عن العشر ايام الثانيه من الشهر .

٣١ « تحددت تكلفة البضاعة التى تم بيعها بمبلغ ١٦٫٠٠٠ جنيه .

٣١ « بلغت الاجور المستحقة عن باقى الشهر ١٫٥٠٠ جنيه

٣١ « بلغت مصاريف المياه والانارة المستحقة والتى لم تسدد بعد ١٢٨ جنيه .

**المطلوب :**

١ ــ قم بفتح حسابا بالاستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات فيها ، مع وضع تاريخ العملية فى الخانة المخصصة لذلك فى كل حساب .

٢ ــ قم بترصيد هذه الحسابات فى نهاية الشهر وقم باعداد ميزان المراجعة فى ذلك التاريخ .

**التمرين الثانى :**

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة سعد الدين عن شهر ابريل .

٢ ابريل تكونت الشركة براس مال نقدى قدره ٥٠٫٠٠٠ جنيه .

٣ . سددت الشركة ايجار المكان الذى تشغله عن شهر ابريل وقدره ٥٠٠ جنيه .

٥ " اشترت الشركة أثاثا وتركيبات بمبلغ ٧٫٠٠٠ جنيه نقدا .

٧ " سددت الشركة مصاريف دعاية واعلان عن الشهر بمبلغ ٢٠٠ جنيـــه .

٩ " ادت الشركة خدمات لعملائها بمبلغ ٧٫٦٠٠ جنيه تحصلت نقدا .

١٢ " اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ١٨٫٣٠٠ جنيه ولم تسدد قيمتها بعـد .

١٥ " سددت الاجور والمرتبات المستحقة عن النصف الاول من الشهر والبالغ قدرها ٢٫٣٥٠ جنيه .

١٩ " باعت الشركة بضاعة لعملائهـا بمبلغ ٢٢٫٧٠٠ جنيه على أن تسدد قيمتها بعد مرور ٣٠ يوم .

٢٢ " حصلت الشركة مبلغ ١٫٦٠٠ جنيه عن خدمات تم إداؤها للعملاء.

٢٤ " اشترت الشركة قطعة ارض فضاء لاقامة ورشة صيانة عليهـا بمبلغ ١١٫٥٠٠ جنيه .

٣٠ " بلغت الاجور المستحقة عن النصف الاخير من الشهر ولم تسدد بعد ٢٫٣٥٠ جنيه .

٣٠ " سددت فاتورة المياه والانارة عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

٣٠ " بلغت تكلفة البضاعة المباعة للعملاء خلال الشهر ١٤٫٠٠٠ جنيه.

٣٠ " بلغت المصروفات النثرية التى تم سدادها نقدا عن الشهر ٨٠ جنيـه .

**المطلوب :**

١ ــ قم بتصوير حسابات الاستاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات فيها . مع وضع تاريخ العملية فى الخانة المخصصة لذلك فى كل حساب .

٢ – قم بترصيد الحسابات في نهاية الشهر ، واعداد ميزان المراجعة في هذا التاريخ .

٣ – قم باعداد الحساب الختامي للشركة عن شهر ابريل .

٤ – قم بتصوير الميزانية العموميه كما تظهر فى آخر ابريل .

**التمرين الثالث :**

فيما يلى الميزانية العمومية لشركة صفاء الدين كما تظهر فى آخر ابريل ١٩٨٥ ( الميزانية الافتتاحية فى أول مايو ) .

| الاصول | | الخصوم | |
|---|---|---|---|
| جنيه | | جنيه | |
| ١٦٫٨٠٠ | وسائل نقل | ١٢٠٫٠٠٠ | راس المال |
| ٤٥٫٢٠٠ | اثاث وتركيبات | ٦٤٫٤٠٠ | ارباح محتجزه |
| ١٤٥٫٢٠٠ | عملاء | ٨٠٫٠٠٠ | اوراق دفع |
| ١٠٢٫٠٠٠ | نقدية | ٤٤٫٨٠٠ | الدائنون |
| ٣٠٩٫٢٠٠ | | ٣٠٩٫٢٠٠ | |

وقد قامت الشركة بالعمليات التالية خلال شهر مايو ١٩٨٥

٢ مايو سددت ايجار شهر مايو والبالغ قدره ٣٫٦٠٠ جنيه .

٥ « سددت ٤٥٫٠٠٠ جنيه من أوراق الدفع .

٦ « باعت خدمات لعملائها نقداً بمبلغ ٧٫٤٠٠ جنيه .

٧ « حصلت من عملائها مبلغ ٨٢٫٢٠٠ جنيه .

٩ « سددت ١٤٫٨٠٠ جنيه من الدائنون .

١١ « اشترت مواد ومهمات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٫٣٠٠ جنيه على الحساب .

١٥ .. باعت خدمات لعملائها على الحساب بمبلغ ١١٫١٠٠ جنيه

١٧ .. اضافت للاثاث والتركيبات ما قيمته ٤٫٨٠٠ جنيه نقدا .

١٩ .. سددت مصروفات دعاية واعلان عن الشهر بمبلغ ٢٫٤٠٠ جنيه

٢١ .. بلغت مصروفات صيانة ووسائل النقل المسددة عن الشهر ٧٥٠ جنيـه .

٢٢ .. زادت الشركة رأس مالها بمبلغ ٢٠٫٠٠٠ جنيه .

٢٥ " بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتى تحصل قيمتها نقـدا مبلغ ٦٫٥٠٠ جنيه .

٣١ " سددت المرتبات والاجور عن الشهر والبالغ قدرها ٥٫٧٠٠ جنيه.

٣١ " بلغت تكلفة المياه والانارة المستهلكة خلال الشهر ١٩٥ جنيه ؛ ولم تسدد بعد .

**المطلوب :**

١ ـ قم بفتح حسابات استاذ للعناصر الواردة فى الميزانية الافتتاحية، ثم قم باثبات الارصدة الواردة فى الميزانية (ارصدة أول الفترة) فيها .

٢ ـ قم باعداد قائمة لتحليل العمليات التى قامت بها الشركة خلال الشهر موضحا فيها الطرف المدين لكل عملية والطرف الدائن لها والمبـلغ والتـاريخ .

٣ ـ من واقع هذه القائمة والاستعانة بالحسابات التى قمت بفتحها فى المطلوب الاول وباضافة ما تراه مناسبا من حسابات جديدة ، قم باثبات العمليات السابقة فى حسابات الاستاذ الملائمة .

٤ ـ قم بترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر

**التمرين الرابع :**

فيما يلى ملخص للعمليات التى قامت بها شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٨٥ .

١ يونيو تكونت الشركة براس مال قدره ٤٠٫٠٠٠ جنيه .

٢ " دفعت الشركة ١٫٦٠٠ جنيه ايجار مكان لمزاولة اعمالها فيه عن شهر يونيو .

٤ " تعاقدت الشركة على استخدام احد ورش الصيانة المملوكة لشركة الزعفرانى فى مزاولة أعمالها اعتبارا من اول شهر أغسطس ١٩٨٥ مقابل ايجار شهرى قدره ٣٫٠٠٠ جنيه يسدد فى بداية كل شهر .

٧ " استأجرت الشركة سيارتان للنقل الخفيف لاستخدامها فى أداء الخدمات لعملائها مقابل ايجار شهرى قدره ٨٠٠ جنيه سددت نقدا .

٩ " تم شراء مواد ومهمات صيانة لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ ١٩٠ جنيه نقدا .

١٥ " بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستخدمة حتى تاريخه ٦٠ جنيه سددت نقدا .

١٦ " بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٣٫٤٨٠ جنيه . تحصل منها نقدا ٢٫١٣٠ جنيه .

٢٠ " اشترت الشركة اثاث وتركيبات بمبلغ ١٣٫٧٥٠ جنيه ، سددت منها نقدا ٨٫٠٠٠ جنيه والباقى يستحق السداد بعد شهر .

٢٥ " سددت الشركة مصروفات دعاية واعلان عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

٣٠ " بلغت الاجور والمرتبات المستحقة للعاملين عن الشهر ٢٫٥٤٠ جنيه سدد منها نقدا ٢٫١٠٠ جنيه والباقى مازال مستحقا للعاملين .

٣٠ " بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء عن النصف الثانى من الشهر ٤٫٢٠٠ جنيه ؛ تحصل منها نقدا ٣٫١٠٠ جنيه .

٣٠ " قررت الشركة زيادة راسمالها بمبلغ ٢٠٫٠٠٠ جنيه اعتبارا من اول شهر يوليو ١٩٨٥ .

**المطلوب :** -

١ – اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه العمليات فى دفتر يومية شركة بهاء الدين عن شهر يونيو ١٩٨٥ . قم باستخدام نموذج كامل لدفتر اليومية كما هو موضح الفصل ، ولا تنسى شرح كل قيد شرحا مختصرا .

٢ – قم بترحيل هذه العمليات لحسابات الأستاذ الملائمة باستخدام النموذج المبسط لشكل الحساب .

**التمرين الخامس :**

تكونت شركة عبد الغفار للخدمات والتجاره فى أول يناير ١٩٨٥ برأس مال قدره ٢٠٠,٠٠٠ جنيه .

وفيما يلى دليل الحسابات الخاص بالشركة :

| رقم الحساب | اسم الحساب | رقم الحساب | اسم الحساب |
|---|---|---|---|
| ١٠١ | آلات لف وحزم | ٢٠١ | راس المال |
| ١٠٢ | اثاث وتركيبات | ٢٠٢ | الارباح المحتجزة |
| ١٠٣ | عدد وأدوات | ٢١١ | الدائنون |
| ١٠٤ | سيارات نقل | ٢١٢ | أوراق الدفع |
| ١١١ | بضاعة | ٢١٣ | مصروفات مستحقة |
| ١١٢ | مصروفات مقدمة | ٣٠١ | تكلفة البضاعة المباعة |
| ١١٣ | اوراق قبض | ٣٠٢ | اجور ومرتبات |
| ١١٤ | عملاء | ٣٠٣ | مواد ومهمات صيانة |
| ١١٥ | نقدية | ٣٠٤ | ايجار مبانى ومكاتب |
| ٤٠١ | ايرادات خدمات | ٣٠٥ | مصروفات عمومية |
| ٤٠٢ | مبيعات بضاعة | ٣٠٦ | وقود وزيوت |
| ٤٠٣ | ايرادات متنوعة | ٢٠٣ | الحساب الختامى |

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير ١٩٨٥

| رقم المستند | التاريخ | العملية |
|---|---|---|
| ١ | ١ /١ | تحصلت قيمة راس المال نقدا . |
| ٢ | ٣ /١ | قامت الشركة بشراء آلات لف وحزم بمبلغ ٥٠٠ر٧ جنيه نقدا . |
| ٣ | ٣ /١ | قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة عملياتها فيه بايجار شهرى قدره ٦٠٠ جنيه تم سداده . |
| ٤ | ٥ /١ | قامت الشركة بشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ٣٠٠ر٢٠ جنيه ، سدد منها ٣٠٠ر١٠ جنيه نقدا والباقى يستحق السداد بعد شهر . |
| ٥ | ٧ /١ | اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٠٠٠ر٣٠ جنيه تستحق السداد بعد عشرة أيام . |
| ٦ | ٨ /١ | بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والمتحصلة نقدا حتى تاريخه ٣٥٠ر٤ جنيه ومازال يستحق قبل العملاء مبلغ ٦٥٠ر٢ جنيه . |
| ٧ | ١٠/١ | اتفقت الشركة مع محطة التليفزيون الرئيسية على القيام بالاعلان عن نشاطها خلال شهرى يناير وفبراير مقابل مبلغ ٦٠٠ جنيه وقد قامت الشركة بسداد القيمة بالكامل . |
| ٨ | ١٢/١ | بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٥٠٠ر٣١ جنيه تحصل منها نقدا ٥٠٠ر٢٢ جنيه وحصلت الشركة على اوراق قبض بالباقى تستحق بعد ثلاثة اشهر . |

| ٩ | ١/١٤ | اشترت الشركة سيارة نصف نقل نمبلغ ٦٠٠ر٦ جنيه نقداً . |
|---|---|---|
| ١٠ | ١/١٥ | بلغت المصروفات العموميه المسدده حتى تاريخه ٤٦٠ر٢ جنيه . |
| ١١ | ١/١٦ | بلغت تكلفة الوقود والزيوت المستهلك حتى تاريخه والمسدد قيمته نقدا ٣٤٠ر١ جنيه . |
| ١٢ | ١/١٧ | اشـــترت الشركة بعض العـدد والادوات لزوم عمليات الصيانة بمبلغ ٠٠٠ر٤ جنيه على الحساب |
| ١٣ | ١/١٧ | سددت الشركة قيمة البضاعة المشتراة فى ١/٧ . |
| ١٤ | ١/١٩ | اشترت الشركة بضـاعة بمبلغ ٠٠٠ر٤٥ جنيه سدد منها ٠٠٠ر١٥ جنيه نقدا ، وحررت الشركة أوراق دفع تستحق السداد فى ٣٠ يوم بالباقى . |
| ١٥ | ١/٢١ | باعت الشركة بضاعة لعملائها بمبلغ ٦٠٠ر٢٨ جنيه تحصل منها نقدا ٤٠٠ر١٩ جنيه والباقى يستحق بعـد ١٥ يـوم . |
| ١٦ | ١/١٤ | حصلت الشركة على ايرادات متنوعة من عمليات سمسرة وعمولات مختلفة بلغت قيمتها ٧٨٠ جنيه تحصلت نقـدا . |
| ١٧ | ١/٣١ | بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٥٠٠ر٤٧ جنيـه . |
| ١٨ | ١/٣١ | بلغت المرتبـات والاجـور المستحقة للعاملين عن الشهر ٤٠٠ر٦ جنيه ، سدد منها حتى تاريخه ٨٠٠ر٥ جنيه . |

| | | |
|---|---|---|
| ١٩ | ١/٣١ | بلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة عن الشهر والمسدد قيمتها نقدا ١٫٤٦٠ جنيه . |
| ٢٠ | ١/٣١ | بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ١/١٠ حتى تاريخه ٣٫٤٥٠ جنيـه ، تحصـل منهـا اليـوم ٢٫١٠٠ جنيه . |
| ٢١ | ١/٣١ | بلغت المصروفات العمومية عن النصف الثانى من الشهر ٢٫٦٤٠ جنيه ، سدد منها ٢٫٣٤٠ جنيه . |

**المطلوب :**

١ ــ قم باعداد حسابات استاذ للحسابات الواردة فى دليل حسابات الشركة .

٢ ــ قم باجراء قيود اليومية لاثبات العمليات التى قامت بها الشركة خلال الشهر ثم قم بترحيلها لحسابات الاستاذ الخاصة بها .

٣ ــ قم باعداد ميزان المراجعة وتحقق من توازن جانبيه .

٤ ــ قم باجراء قيود الاقفال اللازمة ثم قم باعداد الحساب الختامى للشركة .

٥ ــ قم باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، وتصوير الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١/٣١ .

**التمرين السادس :**

بدات شركة عبد الغفار للخدمات والتجارة عملياتها بالميزانية الافتتاحية التى قمت بتصويرها فى التمرين السابق مباشرة فى ١٩٨٥/١/٣١ . وفيما يلى ملخص للعمليات التى قامت بها الشركة خلال شهر فبراير

| رقم المستند | التاريخ | العملية |
|---|---|---|
| ٢١ | ٢/ ١ | زادت الشركة راس مالها بمقدار ٥٠٫٠٠٠ جنيه نقـدا . |

٢٢ ٥ /٢ سددت الشركة المصروفات المستحقة من الشهر السابق ، وسددت الايجار عن الشهر الحالى .

٢٣ ٨ /٢ حصلت الشركة مبلغ ٦٫٥٠٠ جنيه من العملاء .

٢٤ ٢/١٠ اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٥٫٠٠٠ جنيه على الحساب .

٢٥ ٢/١٣ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء حتى تاريخه ٦٫٤٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ٤٫٣٥٠ جنيه .

٢٦ ٢/١٥ بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ٣٦٫٧٠٠ جنيه ، تحصل منها ٢٠٫٢٠٠ جنيه .

٢٧ ٢/١٩ سددت الشركة أوراق الدفع المستحقة عليها فى ذلك التاريخ (٢٠٫٠٠٠ جنيه) .

٢٨ ٢/٢٣ اشترت الشركة عدد وادوات اضافية بمبلغ ٣٫٠٠٠ جنيه نقدا وسددت ثمن العدد والادوات التى تم شرائها فى الشهر السابق .

٢٩ ٢/٢٦ سددت الشركة لدائنيها مبلغ ١٥٫٠٠٠ جنيه ، وحصلت من عملائها ١٠٫٠٠٠ جنيه .

٣٠ ٢/٢٨ بلغت المصروفات العمومية عن الشهر ٤٫٣٥٠ جنيه ، سدد منها ٤٫١٠٠ جنيه .

٣١ ٢/٢٨ بلغت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٤٠٫٢٠٠ جنيه .

٣٢ ٢/٢٨ بلغت مبيعات البضاعة عن النصف الثانى من الشهر ٣٢٫٣٠٠ جنيه ، منها ٢٢٫٢٠٠ نقدا والباقى على الحساب .

٣٣ ٢/٢٨ بلغت المرتبات والاجور المستحقة والمسددة بالكامل عن الشهر ٥٫٧٠٠ جنيه ، وبلغت تكلفة مواد ومهمات الصيانة المستخدمة والتى لم تسدد قيمتها بعد ٩٨٠ جنيه .

٣٤    ٢/٢٨    بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء منذ ٢/١٤ حتى تاريخه ٧٩٠ جنيه لم يتحصل منها شىء ، كما بلغت الايرادات المتنوعة ٣٤٠ جنيه تحصلت نقدا .

**المطلوب :**

أ ــ بالاستعانة بدليل الحسابات الوارد فى التمرين السابق قم بفتح حسابات الاستاذ واثبات الارصدة الواردة فى الميزانية الافتتاحية لشهر فبراير فيهـا .

٢ ــ قم باجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات عمليات شهر فبراير ثم قم بترحيلها لحسابات الاستاذ الملائمة .

٣ ــ قم باعداد ميزان المراجعة ، وأجراء قيود الاقفال اللازمة .

**التمرين السابع :**

فيما يلى قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال لشركة عبد الودود العامة للخدمات والصيانة .

**أولا : قيود الاقفال :**

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | **من مذكورين** | ١٩٨٥/٥/٣١ |
| ٣٦ر٧٤٠ | | د / مبيعات الخدمات | |
| ٣ر٢٦٠ | | د / ايرادات متنوعة | |
| | ٤٠ر٠٠٠ | الى د / الحساب الختامى | |
| ٢٤ر٥٠٠ | | من د / الحساب الختامى | |
| | | **الى مذكورين** | |
| | ١٤ر٢٢٠ | د/الاجور والمرتبات | |
| | ٢ر٣٣٠ | د/المصروفات الادارية | |
| | ٣ر٥٥٠ | د/مصروفات الصيانة | |
| | ٤٠٠ | د/مصروفات الدعاية والاعلان | |

**بعــــده**

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | ٣٠٠ | حـ/المياه والانارة | |
| | | ٢٫٥٠٠ | حـ/الوقود والزيوت والقوى المحركة | |
| | | ٢٠٠ | حـ/الفوائد المدينة على القروض | |
| | | ١٫٠٠٠ | حـ/مصروفات التأمين ضد الحريق | |
| | ؟ | | من حـ/الحساب الختامى | ١٩٨٥/٥/٣١ |
| | | ؟ | الى حـ/الارباح المحتجزة | ؟ |

**ثانيا : ميزان المراجعة بعد الاقفال :**

| ارصدة مدينة | ارصدةدائنة | اسم الحساب |
|---|---|---|
| ٦٫٠٠٠ | | اراضى |
| ١٢٫٠٠٠ | | مبـانى |
| ١٨٫٠٠٠ | | آلات ومعدات |
| ٢٠٫٠٠٠ | | عمـلاء |
| ٥٫٠٠٠ | | أوراق قبض |
| ٤٢٫٠٠٠ | | نقـدية |
| | ؟ | راس المال |
| | ٣٩٫٥٠٠ | الارباح المحتجزة |
| | ٣٫٥٠٠ | دائنون |
| ١٠٣٫٠٠٠ | ١٠٣٫٠٠٠ | |

**المطلوب :**

١ ــ قم باستكمال قيود الاقفال وميزان المراجعة بعد الاقفال .

٢ ــ قم باعداد ميزان المراجعة قبل الاقفال .

٣ ــ قم باعداد الحساب الختامى عن الشهر والميزانية العمومية كما تظهر فى نهاية الشهر .

# الفصل السادس

## فى

## المعالجة المحاسبية للعمليات

## المستمرة وتسوية الحسابات

### ١ ـ مقـــدمة :

عرضنا فى الفصل السابق دورة الاجراءات المحاسبية والتى يمكن بانتهائها التعرف على نتائج عمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من ارباح او خسائر ، وتحديد مركزه المالى فى نهاية هذه الفترة . واذا كانت عمليات المشروع مستمرة على مدى عدة فترات محاسبية ، فان امر تحديد نتيجة نشاطه من ارباح او خسائر على وجه الدقة يتطلب الانتظار حتى انتهاء المشروع بصفة نهائية بانتهاء حياته . غير أن الحاجة الى معلومات محاسبية للوقوف على مدى نجاح المشروع فى تحقيق اهدافه التى انشىء من اجلها ـ وهو الامر الذى يهم ادارة المشروع والمستثمرين فيه فى المقام الاول ـ تتطلب قياس نتائج المشروع على فترات دورية متقاربة ، اطلقنا على كل منها فيما سبق الفترة المحاسبية ، حتى تساعد المعلومات الناتجة من يهمهم الامر فى اتخاذ القرارات المناسبة . ومن امثلة هـذه القرارات ، قرارات توسيع نطاق المشروع أو انكماشه ، التحـول الى انشطة جديدة ، او الاستمرار فى الانشطة القائمة ، وما الى ذلك . ولهذه الاسباب وغيرها يتم اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى نهاية كل فترة محاسبية .

ويتطلب اعداد الحسابات الختامية والميزانية فى نهاية الفترة المحاسبيه افتراض توقف نشاط المشروع ، او انقطاعه ، فى ذلك التاريخ حتى يمكن قياس نتائج نشاطه عن الفترة . ويتطلب هذا الانقطاع او التوقف المفترض

ان تتم تسوية ارصدة الحسابات لما يجب ان تكون عليه فى ذلك التاريخ حتى تتحقق **المقابلة السليمة للايرادات التى تخص الفترة المحاسبية بمــا يتعلق بها من مصروفات** لأغراض قياس نتيجة نشاط المشروع عن الفترة قياســا سليما .

وترجع الحاجة الى اجراء تسوية الحسابات فى نهاية الفترة المحاسبية لأى من الاسباب الآتية او لكل منها :

١ ــ تحول الاصول الى مصروفات خلال الفترة المحاسبية ، بصــفة جزئية او بصفة كلية ، عن طريق استخدامها أو استنفاد خدماتها فى مزاولة نشاط المشروع .

٢ ــ الزيادة المستمرة للمصروفات مقابل زيادة الالتزامات دون اثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية .

٣ ــ الزيادة المســتمرة فى اكتساب الايرادا تالتى ادت الى زيادة الاصول والالتزامات بتحصيل قيمتها مقدما .

٤ ــ الزيادة المستمرة فى الايرادات مقابل زيادة الاصول دون اثباتها دفتريا حتى نهاية الفترة المحاسبية .

وسوف نتناول فى هذا الفصل اجراءات تســوية الحسابات اللازمة لتحقيق قاعدة مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بما يتعلق بهــا من مصروفات . وسوف يكون ذلك فى صورة مبسطة حيث يعالج الموضـوع بصورة اكثر تفصيلا فيما بعد .

**٢ ــ تحول الاصول الى مصروفات :**

يتم اقتناء الاصول (شرائها) لاغراض الاســتعانة بخدماتهــا فى تادية عمليا تالمشروع ، او لأغراض الاتجار فيها ، كما تنشا الاصول نتيجة مزاولة

المشروع لأنشطته المختلفة . فاذا كان الاصل من الاصول الثابتة ، فان استخدامه فى عمليات المشروع لفترة محاسبية معينة يؤدى الى نقص عمره الانتاجى بمقدار الفترة المحاسبية ، وبالتالى يؤدى الى نقص قيمته عما كانت عليه فى بداية الفترة المحاسبية ، ولما كانت هذه الخدمات تساهم فى تحقيق الايرادات ، فان تكلفتها لابد وان تحمل لتلك الايرادات .

أما اذا كان الاصل من الاصول المتداولة ، فانه قد يستنفد بالكامل او بصفة جزئية فى مزاولة نشاط المشروع . فالبضاعة مثلا عندما يتم شراؤها لأغراض الاتجار فيها فانها تزيد من مقدار الاصول بزيادة المخزون منها . وعندما يتم بيعها فان المخزون منها ينقص بمقدار ما تم بيعه . كذلك بالنسبة لكل عناصر المصروفات التى يتم سدادها مقدما لتغطى أكثر من الفترة المحاسبية الجارية .

وسوف نعالج فى هذا البند اجراءات التسوية المتعلقة بتحول الاصول الى مصروفات .

**٢ ـ ١ ـ المصروفات المقدمة :**

تشتمل المصروفات المقدمة على كل عناصر المصروفات التى تتمثل فى الغالب فى مقابل الحصول على خدمات والتى يتم سداد قيمتها قبل الحصول على الخدمات المتوقعة منها . ومن امثلة المصروفات المقدمة ، الايجار الذى يسدد مقدما ، واقساط التأمين التى تغطى فترة زمنية لاحقة ، والفوائد المسددة مقدما ، وما الى ذلك .

ولنفترض مثلا ان شركة راغب للتجارة تستأجر المكان الذى تزاول فيه عملياتها التجارية مقابل ايجار سنوى قدره ١٫٢٠٠ جنيه تسدد دفعة واحدة فى اول ابريل من كل سنة مقدما . ولنفترض ان الشركة تكونت فى اول ابريل ١٩٨٥ ، على ان تنتهى الفترة المحاسبية الاولى فى ١٩٨٥/١٢/٣١

ثم تصبح الفترة المحاسبية بعد ذلك سنة ميلادية كاملة تبدأ فى ١/١ وتنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام .

فعندما تقوم الشركة بسداد الايجار عن السنة فى ١٩٨٥/٤/١ يمكن للمحاسب ان يقوم باجراء القيد الآتى :

| | | |
|---|---|---|
| ٢٠٠ر١ | من حـ / الايجار | ١٩٨٥/٤/١ |
| | ٢٠٠ر١ الى حـ / النقدية | |
| | سداد الايجار عن سنة ابتداء من ١٩٨٥/٤/١ | |

ويتم ترحيل طرفى القيد حيث يجعل حساب الايجار مدينا ، ويجعل حساب النقدية دائنا . وفى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة ، يتم اقفال حساب الايجار بمبلغ ٢٠٠ر١ جنيه ضمن حسابات المصروفات الاخرى فى الحساب الختامى طبقا للاجراءات السابق عرضها فى الفصل المتقدم ، ذلك باعتبار حساب الايجار من حسابات المصروفات . وتكون النتيجة طبعا أن تتحمل ايرادات الفترة المحاسبية المكونة من تسعة أشهر (٤/١ الى ١٩٨٥/١٢/٣١) الايجار الخاص باثنى عشر شهرا منها ثلاثة أشهر تقع فى الفترة المحاسبية التى تبدا فى ١٩٨٦/١/١ . وهذا لا يعد بمثابة مقابلة سليمة لايرادات الفترة بما يتعلق بها من مصروفات .

وللتغلب على هذه المشكلة يقوم المحاسب بتسوية حساب الايجار فى نهاية الفترة المحاسبية ليحدد بالضبط ما يخص الفترة المحاسبية ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة . فما يخص الفترة المحاسبية يعتبر من بنود مصروفاتها ، وما يخص فترات محاسبية مقبلة يعد من الاصول الواجب اظهارها فى الميزانية العمومية . وحيث أن ما يخص الفترة المحاسبية المنقضية فى مثالنا الجارى هو ايجار تسعة أشهر ، بينما رصيد حساب الايجار يمثل

ايجار سنة كاملة ، فانه يصبح من الواجب انقاص حساب الايجار بما يعادل ايجار ثلاثة اشهر ، وذلك قبل اقفاله فى الحساب الختامى ويتم ذلك باجراء القيد التالى :

---

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٠٠ | | من حـ/ الايجار المقدم | ١٩٨٥/١٢/٣١ |
| | ٣٠٠ | الى حـ / الايجـــار | |
| | | تسوية حساب الايجار لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية | |

ويترتب على ترحيل هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الايجار مدينا بمبلغ ٩٠٠ جنيه تمثل ايجار تسعة أشهر ويتم اقفاله فى الحساب الختامى ، بينما يصبح رصيد حساب الايجار المقدم والذى تستفيد منه الفترة التالية مدينا بمبلغ ٣٠٠ جنيه ويعتبر من حسابات الاصـول ، حتى يتحـول الى مصروف فى الفترة التالية . ويظهر حسابى الايجار والايجار المقدم فى هذه الحالة على الصورة التالية :

منه حـ / الايجار له

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | الى حـ/النقدية | ٨٥/٤/١ | ٣٠٠ | من حـ/الايجار المقدم | ٨٥/١٢/٣١ |
| | | | ٩٠٠ | من حـ/الحساب الختامى | ٨٥/١٢/٣١ |
| ١٢٠٠ | | | ١٢٠٠ | | |
| ١٢٠٠ | | | | | |

منه حـ/الايجار المقدم له

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٠٠ | الى حـ/الايجار | ٨٥/١٢/٣١ | ٣٠٠ | رصيد (ميزانية) | ٨٥/١٢/٣١ |
| ٣٠٠ | | | ٣٠٠ | | |

ورغم أن هذا الاجراء يحقق الهدف من تحميل ايرادات الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات ، الا انه ليس بالاجراء الوحيد . فبدلا من اجراء قيد سداد الايجار مقدما عن طريق جعل حساب الايجار مدينا ، فانه يمكن للمحاسب أن يقوم باثبات سداد الايجار مقدما باجراء القيد التالى :

---

١٢٠٠ من ح/الايجار المقدم ١٩٨٥/٤/١

١٢٠٠ الى ح/النقدية

اثبات سداد الايجار مقدما عن سنة

من ١٩٨٥/٤/١

---

وبترحيل طرفى القيد يصبح حساب الايجار المقدم ، وهو من حسابات الاصول ، مدينا بمبلغ ١٢٠٠ جنيه . واذا ظل الامر على ذلك حتى اعداد ميزان المراجعة فى نهاية الفترة المحاسبية واقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ، فان ايرادات الفترة لن تتحمل بنصيبها من الايجار ويلزم الامر فى هذه الحالة تسوية حساب الايجار المقدم بحيث تتحمل الفترة بما يخصها منه . ويتم باجراء قيد التسوية الآتى فى نهايه الفترة المحاسبية :

---

٩٠٠ من ح/الايجار ١٩٨٥/١٢/٣١

٩٠٠ الى ح/الايجار المقدم

تحميل حساب الايجار بما يخص الفترة من

ايجار تم سداده مقدما .

---

ويترتب على ترحيل القيدين السابقين أن يظهر حسابا الايجار والايجار المقدم كالآتى :

منه حساب الايجار المقدم

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٢٠٠ | الى ح/النقدية | ٨٥/٤/١ | ٩٠٠ | من ح/الايجار | ٨٥/١٢/٣ |
| | | | ٣٠٠ | رصيد (ميزانية) | |
| ١٢٠٠ | | | ١٢٠٠ | | |

منه　　　　　　　　　　　حساب الايجار　　　　　　　　　　　له

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٩٠٠ | المقدم الى ح/الايجار | ٨٥/١٢/٣١ | | | | |

ثم يقفل حساب الايجار فى الحساب الختامى ضمن حسابات المصروفات بقيود الاقفال السابق شرحها . ويظهر رصيد حساب الايجار المقدم فى الميزانية العمومية كاصل من الاصول المتداولة ، حتى تتم تسويته فى الفترة المحاسبية التالية مع حساب الايجار . ويظهر حسابا الايجار ، والايجار المقدم فى ١٩٨٦/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التسوية وقيد الاقفال كما يلى :

منه　　　　　　　　　　　ح/الايجار المقدم　　　　　　　　　　　له

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٠٠ | رصيد | ٨٦/١/١ | ١٫٢٠٠ | من ح/الايجار | ٨٦/١٢/٣١ |
| ١٫٢٠٠ | الى ح/النقدية | ٨٦/٤/١ | ٣٠٠ | رصيد (ميزانية) | ٨٦/١٢/٣١ |
| ١٫٥٠٠ | | | ١٫٥٠٠ | | |

منه　　　　　　　　　　　ح/الايجار　　　　　　　　　　　له

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١٫٢٠٠ | الى ح/الايجار المقدم | ٨٦/١٢/٣١ | ١٫٢٠٠ | من ح/ الحساب الختامى | ٨٦/١٢/٣١ |
| ١٫٢٠٠ | | | ١٫٢٠٠ | | |

( عليك أن تقوم باجراء قيود اليومية التى تم ترحيلها لهذين الحسابين )

وعادة ما تفضل الطريقة البديلة الثانية لمعالجة المصروفات المقدمة فى الحياة العملية . وعند سداد المصروف مقدما يصبح من مكونات الاصول الى أن تستنفد الخدمات التى ادت الى سداده ، فتتم تسويته فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب المصروف الخاص به . وما ينطبق على الايجار المقدم ،

ينطبق على اقساط التأمين المقدمة والفوائد المدينة المقدمة او اى عنصر مصروف آخر يتم سداده مقدما ويغطى اكثر من فترة محاسبية واحدة . وسوف نعاود معالجة المصروفات المقدمة بصورة اكثر تفصيلا فيما بعد .

**٢ ـ ب ـ تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المواد والمهمات المستخدمة :**

تعتبر البضاعة والمواد والمهمات التى تقع فى حيازة الوحدة المحاسبية ومن ممتلكاتها فى لحظة زمنية معينة من اصولها . وعندما يتم شراء البضائع لأغراض الاتجار فيها . او المواد والمهمات لأغراض استخدامها فى مزاولة الانشطة المختلفة للوحدة فان ذلك يزيد من مخزون الوحدة من هذه الاصول. وعندما يتم بيع البضاعة ، او جزء منها ، او يتم استخدام المواد والمهمات او جزء منها ، فان مخزون الوحدة من هذه الاصول ينقص بمقدار ما تم بيعه او استخدامه . وبمعنى آخر فان هذه الاصول تتحول الى مصروفات تتعلق بالحصول على ايرادات الفترة المحاسبية بمقدار ما طرأ عليها من نقص .

وفيما يختص بالبضاعة ، فاننا سبق أن تعرضنا لحساب تكلفة البضاعة المباعة . وعندما يتم شراء البضاعة يجعل حساب البضاعة مدينا ( وهو من حسابات الاصول ) مقابل جعل حساب النقدية او الدائنون دائنا بالقيمة على حسب كون العملية تمت نقدا او على الحساب او بصورة مختلطه . وعندما تتحدد تكلفة البضاعة التى تم بيعها يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة ( وهو من حسابات المصروفات ) مدينا بهذه التكلفة مقابل جعل حساب البضاعة ( وهو من حسابات الاصول ) دائنا بها ، هذا ولم نتعرض لكيفيه تحديد تكلفة البضاعة المباعة ولن نتعرض لها هنا أيضا ، وانما سوف نرجىء معالجتها لما بعد . ويعتبر القيد الذى يجعل ح/تكلفة البضاعة المباعة مدينا و ح/البضاعة دائنا من قيود التسوية .

وما ينطبق على البضاعة ينطبق ايضا على المواد والمهمات . فعند شراء المواد والمهمات تعتبر من حسابات الاصول . ولنفترض مثلا ان شركة راغب للتجارة قامت بشراء مواد ومهمات خلال الفترة المحاسبية بمبلغ ٧٫٨٠٠ جنيه منها ٥٫٣٠٠ نقدا والباقى على الحساب فيكون القيد اللازم لاثبات هذه العملية كالآتى :

---

| | | |
|---|---|---|
| ٧٫٨٠٠ | من حـ/المواد والمهمات (أصول) | تاريخ الشراء |
| | **الى مذكورين :** | |
| | ٥٫٣٠٠ حـ/النقدية | |
| | ٢٫٥٠٠ حـ/الدائنون | |
| | اثبات شراء مواد ومهمات نقدا وعلى الحساب | |

ولو فرض أنه فى نهاية الفترة المحاسبية وجد أن المواد والمهمات المستخدمة بلغت تكلفتها ٦٫١٢٠ جنيه ـ وسوف نترك كيفية تحديد هذه التكلفة لما يرد فيما بعد ـ فانه يلزم فى هذه الحالة انقاص الاصول بهذه التكلفة وزيادة المصروفات بها . ويتم ذلك باجراء قيد التسوية الآتى :

---

| | | |
|---|---|---|
| ٦٫١٢٠ | من حـ/المواد والمهمات المستخدمة (مصروفات) | تاريخ نهاية الفترة |
| | ٦٫١٢٠ الى حـ/المواد والمهمات (أصول) | |
| | تسوية حساب المواد والمهمات بما تم استخدامه منها | |

وبترحيل هذين القيدين للحسابات الخاصة بهما يظهر حسابا المواد والمهمات ، والمواد والمهمات المستخدمة كالآتى :

| منه | ح/المواد والمهمات | | | | له |
|---|---|---|---|---|---|
| ٧٫٨٠٠ | الى مذكورين | | ٦٫١٢٠ | من ح/المواد والمهمات المستخدمة | تاريخ آخر الفترة |
| | | | ١٫٦٨٠ | رصيد | آخر الفترة |
| ٧٫٨٠٠ | | | ٧٫٨٠٠ | | |

| منه | ح/المواد والمهمات المستخدمة | | | | له |
|---|---|---|---|---|---|
| ٦٫١٢٠ | الى ح/المواد والمهمات | | | | |

ثم يقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة فى الحساب الختامى ، ويظهر رصيد المواد والمهمات فى الميزانية فى نهاية الفترة بمبلغ ١٫٦٨٠ جنيه .

**٢ ـ جـ ـ الديون المعدومة :**

تنشأ حسابات العملاء ( أصول ) من قيام الوحدة المحاسبية بأداء خدماتها لهم أو بيع بضائعها أو منتجاتها اليهم دون تحصيل قيمة هذه الخدمات أو المبيعات عند تمام عملية البيع . فعادة ما تسمح الشركات المختلفة بتسهيلات ائتمانية لعملائها تمكنهم من سداد قيمة البضائع والخدمات التى يحصلون عليها فى تاريخ لاحق . وقد يتوقف بعض هؤلاء العملاء عن سداد مستحقات الوحدة المحاسبية عليهم لسبب أو لآخر بما يؤدى الى خسارة الوحدة لهذه المبالغ المستحقة بصفة كلية أو جزئية . ولذلك فانه تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر ، يتم فى نهاية كل فترة محاسبية تقدير الديون المستحقة قبل العملاء والتى يكون أمر تحصيلها مشكوكا فيه ، ويحمل الحساب الختامى بهذه القيمة المقدرة ويطلق على المبالغ التى يتم التحقق من عدم امكانية تحصيلها من العملاء اصطلاح « الديون المعدومة » ، وتعد من حسابات

المصروفات ، أما الديون التى يكون أمر تحصيلها من العملاء مشكوكا فيه فيطلق عليها « الديون المشكوك فى تحصيلها » . غير ان المبلغ الذى يتم تقديره للديون المشكوك فى تحصيلها من العملاء من مبيعات الفترة المحاسبية يحمل لحساب الديون المعدومة تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر على ان يكون الطرف المقابل من القيد هو حساب يخصص للديون المشكوك فيها ويطلق عليه « مخصص الديون المشكوك فيها » .

وسوف نترك طرق تحديد الديون المشكوك فيها للتعرض لها بالتفصيل فى مكان لاحق ، وسوف نكتفى هنا باجراء قيود التسوية على افتراض ان القيمة قد تم تحديدها .

ولنفرض مثلا ان رصيد العملاء فى نهاية الفترة المحاسبية لشركة ما قد بلغ ٣٧٫٥٠٠ جنيه . غير انه وجد أن من بين هؤلاء العملاء من يبلغ المستحق عليهم ٣٫٢٥٠ جنيه يعد مشكوكا فى تحصيله عن مبيعات تمت على الحساب خلال الفترة المحاسبية فيجعل حساب الديون المشكوك فيها مدينا وحساب مخصص الديون المشكوك فيها دائنا بمبلغ ٣٫٢٥٠ جنيه كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٫٢٥٠ | | من ح/الديون المشكوك فيها | تاريخ نهاية الفترة |
| | ٣٫٢٥٠ | الى ح/مخصص الديون المشكوك فيهـا | |
| | | تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها من مبيعات الفترة المحاسبية | |

ونظرا لأن الديون المشكوك فيها تعتبر من حسابات المصروفات ؛ فانها تقفل فى الحساب الختامى . ولما كانت هذه الديون لم يتم التحقق من اعدامها بعد ، فان اقفالها فى الحساب يعنى تحميل ايرادات الفترة بمبلغ يخصص لمقابلة هذه الديون المشكوك فيها عندما يتم اعدامها فعلا . ويعتبر

المخصص من الحسابات الدائنة بطبيعتها ويظهر فى الميزانية العمومية اما فى جانب الخصوم بنفس اشارته ، أو مطروحا من حسابات العملاء فى جانب الاصول طرحا شكليا . وبالتالى يكون صافى حسابات العملاء بعد طرح المخصص ممثلا للحسابات الجيدة . وعندما يتم التحقق من اعدام دين فى الفترة أو الفترات اللاحقة ، فان وجود المبلغ الخاص به فى حسابات العملاء يفقد ما يبرره من امكانية تحصيله فيما بعد . ويترتب على ذلك ضرورة استبعاد هذا المبلغ من حسابات العملاء وذلك بجعلها دائنة به مقابل جعل ح/مخصص الديون المشكوك فيها مدينا .

وتظهر حسابات العملاء والديون المشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها فى نهاية الفترة المحاسبية للمثال الوارد بعاليه كما يلى :

منه — ح/ العملاء — له

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ××× | الى ح/مبيعات البضاعة | .... | | ××× | من ح/النقدية | .... | |
| ××× | (مبيعات الفترة الآجلة) | .... | | | (المتحصل نقدا خلال الفترة | | |
| | الى ح/مبيعات الخدمات | | | ٣٧٫٥٠٠ | رصيد نهاية الفترة (ميزانية) | تاريخ نهاية الفترة | |
| ××× | | | | ××× | | | |

منه — ح/الديون المشكوك فيها — له

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٫٢٥٠ | الى ح/مخصص الديون المشكوك فيها | نهاية الفترة | ٣٫٢٥٠ | تقفل فى الحساب الختامى ) | نهاية الفترة |
| ٣٫٢٥٠ | | | ٣٫٢٥٠ | | |

منه — ح/مخصص الديون المشكوك فيها — له

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٫٢٥٠ | رصيد آخر الفترة (ميزانية) | نهاية الفترة | ٣٫٢٥٠ | من ح/الديون المشكوك فيها | نهاية الفترة |
| ٣٫٢٥٠ | | | ٣٫٢٥٠ | | |

## ٢ ـ د ـ اهلاك الاصول الثابتة :

يتم اقتناء ألاصول الثابتة لاستخدامها فى العمليات المختلفة للمشروع على مدار عدة فترات زمنية . ولكل اصل من الاصول الثابتة عمره الانتاجى الذى تنقضى بنهايته امكانية الاستمرار فى الحصول على خدماته فالمبانى مثلا تتصدع وتنهار عندما يتم استخدامها لفترة طويلة من الزمان ، والسيارات تهلك وتصبح غير صالحة للاستعمال بعد مرور عدد من السنوات ، وكذلك الآلات والمعدات ، والاثاث والتركيبات ، وما الى ذلك من الاصول الثابتة . والاصل الثابت الوحيد الذى لا يهلك بالاستخدام هو الاراضى .

وعندما تهلك الاصول الثابتة باستنفاد خدماتها فى عمليات المشروع يصبح من اللازم استبدالها بغيرها اذا كان للمشروع ان يستمر ، وتصبح قيمتها للمشروع مساوية لقيمتها كخردة او نفاية . وعلى ذلك يصبح من الضرورى استبعادها من الاصول . واذا انتظر المشروع حتى تهلك اصوله دون تحميل تكلفتها على الايرادات التى تتحقق من استخدامها فانه يصبح فى وضع لا يحسد عليه ، حيث قد لا يستطيع الحصول على اصول اخرى جديدة تحل محل الاصول الهالكة او البالية لاستمرار نشاطه . ولذلك يلزم ان تحمل تكلفة الاصول الثابتة على الايرادات التى تتحقق على مدار الفترات المحاسبية التى تمثل العمر الانتاجى المقدر لها .

فمثلا اذا قامت الشركة الحديثة للتجارة بشراء مبنى بمبلغ ٠٠٠ر٢٥ جنيه ، وقدر أنه يمكن استخدامه فى عملياتها لمدة عشرون عاما يصبح بعدها غير صالح للاستعمال ويلزم هدمه واحلاله بغيره ، وقدرت قيمة المواد الناتجة عن عمليات الهدم بعد استبعاد تكلفة الهدم بمبلغ ٠٠٠ر٥ جنيه . فانه يمكن أن يكون من المنطق السليم توزيع تكلفة المبنى بعد استبعاد ناتج الهدم على مدار حياته الانتاجية وتحميلها للإيرادات بطريقة مرضية . ويعد توزيع

صافى التكلفة على سنوات الحياة الانتاجية للاصل بالتساوى من الطرق المرضية المقبولة قبولا عاما ، والشائعة الاستخدام محاسبيا . ويطلق على حصة كل سنة من تكلفة الاصل الثابت « قسط الاهلاك السنوى » ، كما يطلق على عملية حساب الاهلاك واجراء التسويات اللازمة فى هذا الشأن « المحاسبة لاهلاك الاصول الثابتة » . ويعتبر قسط الاهلاك السنوى ( والذى يمكن أيضا حسابه لفترات أقل من سنة ) من مكونات المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية التى يتم حسابه لها .

ورغم أن لحساب الاهلاك طرقا متعددة يتم التعرض لها تفصيلا فيما بعد ، فاننا سوف نكتفى هنا بعرض مختصر لطريقة يطلق عليها « طريقة القسط الثابت » وتتطلب هذه الطريقة ما يلى :

١ ــ تحديد تكلفة الاصل .

٢ ــ تحديد حياته الانتاجية التقديرية .

٣ ــ تقدير قيمته كنفاية أو كخردة .

ويتحدد قسط الإهلاك بعد ذلك كالآتى :

$$\text{قسط الاهلاك عن الفترة} : \frac{\text{تكلفة الاصل ــ قيمته كنفاية أو خردة}}{\text{عدد فترات حياته الانتاجية المقدرة}}$$

وبتطبيق هذه الطريقة على مبنى شركة التجارة الحديثة يكون قسط الاهلاك السنوى كالآتى :

$$\text{قسط الاهلاك السنوى} = \frac{٢٥٫٠٠٠ - ٥٫٠٠٠}{٢٠} = ١٫٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وعندما يتحدد قسط الاهلاك عن الفترة المحاسبية يحمل على حساب «الاهلاك» وهو من حسابات المصروفات مقابل جعل حساب يخصص لتجميع اقساط الاهلاك حتى ينتهى العمر الانتاجى للاصل يطلق عليه « حساب مخصص الاهلاك » كما يتضح من القيد التالى :

| | | |
|---|---|---|
| ١,٠٠٠ | من ح/الاهلاك ـ مبانى | تاريخ نهاية |
| ١,٠٠٠ | الى ح/مخصص الاهلاك ـ مبانى | العام |
| | اثبات اهلاك المبنى عن العام . | |

ويقفل حساب الاهلاك فى الحساب الختامى باعتباره من حسابات المصروفات ، ويعالج حساب مخصص الاهلاك معالجة مخصص الديون المشكوك فيها من حيث الاظهار فى الميزانية العمومية . فيمكن اظهاره فى جانب الخصوم باعتباره من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، او يمكن طرحه من الاصول ( المعينة ) فى جانب الاصول من الميزانية طرحا شكليا .

**٣ ـ المصروفات المستحقة :**

تمثل المصروفات المستحقة قيمة الخدمات التى تحصل عليها الوحدة المحاسبية من العاملين فيها او من استخدام الموارد الاقتصادية المملوكة للغير ، والتى لم تسدد قيمتها بعد حتى نهاية الفترة المحاسبية . ومن امثلة تلك المصروفات ، الاجور المستحقة ، الفوائد المدينة المستحقة ، الايجارات المستحقة ، مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة ، وما الى ذلك . وتنشأ المصروفات المستحقة من تدفق حصول الوحدة على الخدمة المعينة ( وفى بعض الاحيان السلعة كالمياه والانارة مثلا ) بمرور الزمن ، مع زيادة التزامها بسداد القيمة دون اثبات ذلك محاسبيا . فخدمات العاملين مثلا يتم الحصول عليها فى صورة تدفق يومى مستمر ، وكلما انقضى يوم من هذه الايام كلما اصبحت الوحدة المحاسبية ملتزمة قبلهم بأجر ذلك اليوم ، غير أنه جرت العادة ـ تسهيلا للاجراءات المحاسبية ـ ان لا تسجل الاجور دفتريا الا وقت سدادها . واذا وقع تاريخ سداد الاجور أو جزء منها بعد تاريخ نهاية الفترة المحاسبية فان عملية الانتظار بالقيد حتى تاريخ السداد يؤدى الى ان الفترة المحاسبية لا تتحمل بتكلفة جزء من خدمات العاملين التى استفادت منها ايرادات تلك الفترة . ولذلك يتم حصر اجور الفترة المحاسبية

والمستحقة للعاملين والتى لم تسدد بعد حتى نهايتها ، ويجرى بها قيد تسوية يجعلها من مكونات المصروفات ، ويظهر التزام الوحدة المحاسبية قبل عامليها بالقيمة .

وعلى سبيل المثال اذا بلغت الاجور المستحقة للعاملين عن خدمات تم أداؤها خلال الفترة المحاسبية ١٣٫٧٠٠ جنيه بينما ما تم سداده فعلا خلال الفترة بلغ مقداره ١١٫٢٠٠ جنيه ، فانه يلزم اجراء قيد التسوية الآتى فى نهاية الفترة :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٫٥٠٠ | | من ح/الاجور | تاريخ نهاية |
| | ٢٫٥٠٠ | الى ح/الاجور المستحقة | الفترة |
| | | اثبات الاجور المستحقة للعاملين والتى لم تسدد بعد | |

ويظهر حساب الاجور والاجور المستحقة فى هذه الحالة كالآتى :

منه — ح/ الاجور — لـه

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١١٫٢٠٠ | الى ح/النقدية | آخر الفترة | ١٣٫٧٠٠ | رصيد ( يقفل فى الحساب الختامى ) | تاريخ آخر الفترة |
| ٢٫٥٠٠ | الى ح/الاجور المستحقة | | | | |
| ١٣٫٧٠٠ | | | ١٣٫٧٠٠ | | |

منه — ح/الاجور المستحقة — لـه

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٫٥٠٠ | رصيد ( التزامات فى الميزانية ) | آخر الفترة | ٢٫٥٠٠ | من ح/الاجور | تاريخ آخر الفترة |
| ٢٫٥٠٠ | | | ٢٫٥٠٠ | | |

ويقفل حساب الاجور فى الحساب الختامى بما يعادل قيمة الخدمات التى تم الحصول عليها من العاملين فعلا سواء تم سدادها أو لم تسدد بعد ،

ويظهر رصيد حساب الاجور المستحقة بين الالتزامات فى الميزانية العمومية حتى يتم سداده .

وما ينطبق على الاجور ينطبق على باقى عناصر المصروفات المستحقة. ولناخذ فى سبيل زيادة الايضاح بند الفوائد مثلا . لاحظ ان الفوائد قد تكون مدينة بمعنى انها تمثل مصروفا مقابل استفادة الوحدة المحاسبية بأموال الغير ، أو قد تكون دائنة بمعنى انها تمثل ايرادا مقابل استفادة الغير بأموال الوحدة المحاسبية . وما يعنينا هنا هو الفوائد المدينة التى تمثل مصروفا مقابل استفادة الوحدة بأموال الغير . ولنفرض مثلا أن محلات عبد الحميد التجارية قد اقترضت من البنك ١٠٫٠٠٠ جنيه بفائدة سنوية معدلها ٦٪ ، وذلك بتاريخ ١٩٨٥/١٠/١ . وتسدد الفوائد للبنك كل ستة اشهر منذ تاريخ الحصول على القرض . ولنفترض ان تاريخ نهاية السنة الماليه ( الفترة المحاسبية ) لمحلات عبد الحميد هو ١٢/٣١ من كل عام . فكيف تعالج الفوائد المدينة على القرض فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ؟ .

الواقع انه حتى ذلك التاريخ لم يتم سداد فوائد بعد ، ومن ثم فلن يوجد هناك قيد دفترى فى هذا الصدد . غير ان محلات عبد الحميد قد استفادت من القرض لمدة ثلاثة أشهر من ١٠/١ حتى ١٩٨٥/١٢/٣١ . ومن ثم يصبح من الواجب تحميل ايرادات الفترة المحاسبية المنتهية فى ٨٥/١٢/٣١ بفوائد القرض لمدة ثلاثة اشهر وهى (١٠٫٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$ ) ١٥٠ جنيه . ويجرى اثبات قيد التسوية التالى لاثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٥٠ | | من ح/الفوائد المدينة (مصروفات) | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ١٥٠ | الى ح/الفوائد المستحقة (التزامات) | |
| | | اثبات الفوائد المستحقة على قرض البنك حتى تاريخ نهاية السنة | |

ويقفل حسابالفوائد بعد تسويته كالعادة فى الحساب الختامى بينما يظهر رصيد حساب الفوائد المستحقة ضمن بنود الالتزامات فى الميزانية العمومية .

**٤ ــ الايرادات المستحقة :**

يؤدى تدفق الايرادات الى زيادة الاصول . وفى بعض الاحيان نجد ان الايرادات تتدفق بصفة مستمرة مع مرور الزمن ، ويترتب على ذلك زيادة الاصول بصفة مستمرة مع مرور الزمن. غير أن هذا التدفق المستمر للايرادات وزيادة الاصول بالتبعية يصعب اثباته دفتريا بصورة لحظية . وكما هى العادة ــ فانه تسهيلا للاجراءات المحاسبية فى هذه الحالة ــ يؤجل اثبات الايرادات دفتريا حتى تنقضى فترات زمنية ملائمة ، وحتى يتم فى شأنها عملية تبادل فعلية ، كتحصيلها مثلا او قيام التزام مؤكد من الغير قبل الوحدة المحاسبية بسدادها . وفى بعض الاحيان قد لا تتم عملية التحصيل او يقوم هذا الالتزام قبل الغير بصورة مؤكدة حتى نهاية الفترة المحاسبية . فرغم أن الايرادات تصبح مستحقة قبل الغير من وجهة نظر الوحدة الا انه غير ملتزم بسدادها حتى تاريخ لاحق لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية . ومن أمثلة ذلك الايرادات الناتجة عن فوائد الاستثمارات فى أوراق مالية . فرغم أن هذه الفوائد يتم تحصيلها بصفة دورية الا انه قلما تتفق تواريخ التحصيل مع تواريخ الاستحقاق . وبذلك يصبح من الواجب على المحاسب ــ تطبيقا لقاعدة المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات التى تخص الفترة المحاسبية ــ وقياسا على الفوائد المدينة ــ ان يقوم بتسوية الايرادات المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية فى حساب الايرادات واظهار الاصول المقابلة لها فى الميزانية .

ولنفترض مثلا ان شركة التجارة العربية تستثمر ٢٠٫٠٠٠ جنيه فى سندات حكومية تحمل سعر فائدة ٣٪ سنويا تسدد نصف سنويا من تاريخ

الشراء . ولنفرض ان الشركة قامت بشراء هذه السندات فى ١٩٨٥/٤/١ وان سنتها المالية تنتهى فى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

وعلى هذا الاساس تستحق الفوائد على هذه السندات فى ١٠/١ ، ٤/١ من كل عام. وعندما تحصل الوحدة على الفوائد نصف السنوية فى ١٠/١ يجرى اثبات القيد الآتى :

٣٠٠ من حـ/النقدية (اصول) ٨٥/١٠/١

٣٠٠ الى حـ/الفوائد الدائنة (ايرادات)

اثبات تحصيل الفوائد على سندات الحكومة لمدة نصف سنة (٢٠ر٠٠٠ × ٣/١٠٠ × ٦/١٢)

---

وفى ١٢/٣١ يجب على المحاسب أن يقوم بحساب الفوائد المستحقة للفترة المحاسبية عن ثلاثة اشهر من ١٠/١ الى ١٢/٣١ والتى لن تتحصل حتى ٤/١ من الفترة التالية ، ويقوم باجراء قيد التسوية التالى :

١٥٠ من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة (اصول) ٨٥/١٢/٣١

١٥٠ الى حـ/الفوائد الدائنة (ايرادات)

تسوية حساب الفوائد الدائنة بالفوائد الدائنة المستحقة حتى نهاية العام (٢٠ر٠٠٠ × ٣/١٠٠ × ١٢/٩)

---

وبذلك تتضمن ايرادات السنة الفوائد الدائنة التى تم اكتسابها فيها (٤٥٠ جنيه) وتزداد الاصول بنفس المقدار ( النقدية والفوائد الدائنة المستحقة ) . ويقفل حساب الفوائد الدائنة فى الحساب الختامى ويظهر حساب الفوائد الدائنة المستحقة فى حسابات الاصول فى الميزانية ( اصول متداولة ) . وما يسرى على الفوائد الدائنة يسرى على باقى عناصر الايرادات المتنوعة كالعمولات الدائنة مثلا والسمسرة والايجارات الدائنة ، وما الى ذلك .

## ٥ ـ الايرادات المقدمة :

تمثل الايرادات المقدمة الوجه المضاد للمصروفات المقدمة . فكما يمكن للوحدة المحاسبية ان تسدد ايجار المكان الذى تشغله مقدما للغير مثلا . يمكن لها ان تحصل على ايجار المكان الذى تمتلكه من الغير الذى يستأجره مقدما . والواقع انه يمكن للوحدة المحاسبية ( خاصة اذا كانت فى مركز احتكارى ) ان تحصل على مقابل الخدمات التى تؤديها للغير مقدما قبل أداء الخدمات ذاتها . ويترتب على حصول الوحدة المحاسبية على الايرادات مقابل خدمات لم يتم تأديتها بعد عدم اكتساب هذه الايرادات حتى يتم اداء الخدمات المقابلة لها . فاذا اعتبرت هذه الايرادات المقدمة من مكونات عناصر الايرادات فى الفترة التى يتم الحصول عليها فيها ـ بينما الخدمات التى تقابلها ، وما يستتبعها من مصروفات ، تعتبر من مكونات عناصر المصروفات فى الفترة التى تم اداء الخدمات فيها ـ فان قاعدة المقابلة السليمة لايرادات كل فترة بعناصر المصروفات المتعلقة بها لن تتحقق . ومن ثم يصبح من الواجب تسوية عناصر الايرادات المقدمة لتلافى هذا الوضع .

ولنفرض مثلا أن شركة عبد الستار التجارية تؤجر أحد مبانيها للغير مقابل ايجار سنوى قدره ١٢٫٠٠٠ جنيه تسدد مقدما اعتبارا من تاريخ ابرام العقد فى ١٩٨٥/٧/١ . وقد حصلت الشركة على القيمة من المستاجر فى ذلك التاريخ . فيكون قيد اثبات هذه العملية دفتريا كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٢٫٠٠٠ | | من حـ/النقدية | ٨٥/٧/١ |
| | ١٢٫٠٠٠ | الى حـ/الايجار الدائن المقدم . | |
| | | اثبات تحصيل ايجار المبنى عن سنة اعتبارا من ٨٥/٧/١ . | |

ويلاحظ اننا جعلنا حساب الايجار الدائن المقدم ( وهو من حسابات الخصوم ) دائنا بالقيمة بدلا من حساب الايجار الدائن ( وهو من حسابات

الايرادات ) اتباعا لنفس الطريقة الثانية التى عرضناها فى معالجة الايجار ( المدين ) المقـدم .

واذا كانت السنة المالية تنتهى فى ٨٥/١٢/٣١ ، فانه يلزم اجراء قيد التسوية التالى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٦٠٠٠ر | | من ح/الايجار الدائن المقدم | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ٦٠٠٠ر | الى ح/الايجار الدائن | |
| | | تسـوية حساب الايجـار الدائن المقـدم فى حساب الايجار الدائن عن ستة اشهر | |

ويقفل رصيد حساب الايجار الدائن ضمن بنود الايرادات فى الحساب الختامى ويظل رصيد حساب الإيجار الدائن المقدم ضمن بنود الخصوم فى الميزانية العموميـة .

**ه ــ ملخص لآثار اجراءات تسوية العمليات المستمرة :**

نخلص مما تقدم إلى أن كل عملية تسوية يتأثر بهـا أحـد حسابات الميزانية ، وينتقل هذا الاثر الى فترة محاسبية مقبلة كمـا يتأثر بهـا أحد حسابات النتيجة ، ومن ثم تؤثر فى نتيجة المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترة من أرباح او خسائر . وتوضح آثار عمليات التسوية على الفترات المحاسبية المختلفة فى صورة نموذج مبسط على الصفحة التالية .

**٦ ــ ورقة العمل وقيود التسوية وقيود الاقفال :**

تعرضنا فى الفصل السابق لكيفية اعداد ميزان المراجعة واجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية . ثم تعرضنا فى البنود السابقة من الفصل الحالى الى عرض كيفية تسوية بعض الحسابات ، وبررنا ضرورة اتمام ذلك فى نهاية الفترة المحاسبية .

| سبب التسوية | أثر التسوية على حسابات الفترات المحاسبية | | |
|---|---|---|---|
| | الفترات السابقة او الفترة الحاليه | الفترة الحاليه | الفترة او الفترات المستقبلة |
| ١ ـ تحول الاصول الى مصروفات . | تسجل عند السداد او الشراء فى حسابات الاصول يجعل هذه الحسابات مدينة بها . | تتحول الخدمات المستنفدة او الكمية المستخدمة الى مصروف يجعل حسابات الاصول دائنة بها . | ما تبقى يظل فى حساب الاصول لاستخدامه فى الفترات المقبلة . |
| ٢ ـ المصروفات المستحقة | | تجعل المصروفات مدينة بها مقابل جعل الالتزامات دائنة . | تسدد الالتزامات . |
| ٣ ـ الايرادات المستحقة | | تجعل الاصول مدينة بها مقابل جعل الايرادات دائنة . | تتحول الاصول المعينة الى نقدية بالتحصيل . |
| ٤ ـ الايرادات المقدمة | تجعل الاصول مدينة مقابل زيادة الالتزامات بالقيمة. | تتحول الى ايرادات بمقدار ما يتم اكتسابه منها باداء الخدمات المقابلة . يجعل الحساب المعين فى الالتزامات مدينا وحساب الايرادات دائنا . | ما يتبقى يمثل التزام باداء خدمات فى المستقبل يتحول الى ايرادات باداء تلك الخدمات . |

والواقع ان تسوية الحسابات غالبا ما يتم فى العادة بعد اعداد ميزان المراجعة ، اى بعد ترصيد الحسابات المختلفة ونقل ارصدتها الى ميزان المراجعة . وقد ذكرنا فى حينه أن حسابات الميزانية يمكن ترصيدها بالحبر بينما ارصدة الايرادات والمصروفات عادة ما يتم ترصيدها بالرصاص حيث انها تقفل فى الحسابالختامى وتصبح بدون ارصدة . ومازالت هذه القاعدة قائمة ولكن بعد ان تستثنى منها حسابات المقدمات والمستحقات فى الاصول والخصوم حيث يلزم فى العادة تسويتها فى نهاية العام . ويستحسن فى كل الاحوال ان لا يتم ترصيد الحسابات بالحبر الا بعد اجراء التسويات الخاصه بنهاية العام .

وتنطوى عملية اجراء التسويات فى نهاية العام على العديد من التفاصيل التى تزيد من احتمال ارتكاب الاخطاء ، ولذلك يستعين المحاسب عادة فى تنظيم عمليات آخر العام من اجراء تسويات واقفال حسابات واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية بما يطلق عليه محاسبيا «ورقة العمل» Work Sheet . وورقة العمل هذه لا تعدو أن تكون صحيفة من الورق ، كبيرة نسبيا ، وتنقسم الى عدد من الاعمدة ، تساعد فى تنظيم هذه العمليات . وتحتوى ورقة العمل فى العادة على الخانات الآتية :

١ ــ خانة لاسم الحساب .

٢ ــ خانتان لميزان المراجعة بجانبيه المدين والدائن قبل التسويات .

٣ ــ خانتان لاثبات عمليات التسويات .

٤ ــ خانتان لميزان المراجعة بجانبيه بعد اجراء التسويات .

٥ ــ خانتان للحساب الختامى احداهما للايرادات والاخرى للمصروفات .

٦ ــ خانتان للميزانية العمومية احداهما للاصول والاخرى للخصوم .

وعلى هذا الاساس يمكن للمحاسب أن يقوم باجراء قيود الاقفال وقيود التسوية واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل . وفيما يلى نموذج مصغر لورقة العمل بخاناتها المختلفة .

الشركة العامة للتجارة الخدمات

ورقة العمل عن الفترة المنتهية فى ٣١/١٢/ـــ

| الحساب اسم | ميزان المراجعة | | التسويات | | ميزان المراجعة بعد التسويات | | الحساب الختامى | | الميزانية العمومية | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن |

ونورد فيما يلى مثالا يوضح كيفية استخدام ورقة العمل فى اجراء التسويات واقفال الحسابات واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية

ظهرت الارصدة الآتية فى ميزان المراجعة للشركة العامة للتجارة والخدمات فى ١٩٨٥/١٢/٣١ :

| ارصدة مدينة | ارصدة دائنة | الحساب |
|---|---|---|
| ٤٥٫٠٠٠ | | مبانى |
| ٢٠٫٠٠٠ | | السيارات |
| ٥٫٠٠٠ | | عدد وأدوات |
| ١٦٥٫٠٠٠ | | بضاعة |
| ٢٧٫٠٠٠ | | مواد ومهمات |
| ٣٥٫٠٠٠ | | عمــلاء |
| ٣٫٥٠٠ | | ايجــار |
| ٧٫٥٠٠ | | أجــور |
| ٣٫٣٠٠ | | دعاية واعلان |
| ٨٫٧٠٠ | | مصروفات متنوعة |
| | ١٥٠٫٠٠٠ | راس المال |
| | ١٠٩٫٥٠٠ | مبيعات بضاعة |
| | ٣٫١٠٠ | عمــولات |
| | ٢٥٫٠٠٠ | دائنون |
| ٣٢٠٫٠٠٠ | ٣٢٠٫٠٠٠ | |

فاذا اعلمت ان الشركة بدات عملياتهـا فى ١٩٨٥/١/١ ، واعطيت المعلومات التالية :

١ ـ تكلفة البضـاعة المباعة ٧٢,٠٠٠ جنيه .

٢ ـ بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٧,٢٠٠ جنيه .

٣ ـ بلغت العمولات المسـتحقة للشركة والتى لم تثبت دفتريا ولم تتحصل بعد ٤,٢٠٠ جنيه .

٤ ـ بلغ اهلاك المبانى عن العام ٢,٠٠٠ جنيه ، واهلاك السيارات ٢,٥٠٠ جنيه .

٥ ـ قدرت الديون المشكوك فيها بمبلغ ١,٥٠٠ جنيه .

٦ ـ بلغت الاجور المستحقة والتى لم تسدد بعد حتى نهاية العـام ٢,٥٠٠ جنيه .

**المطلوب :**

١ ـ اعداد ورقة العمل واجراء التسويات اللازمة .

٢ ـ اثبات قيود التسوية وقيود الاقفال فى دفتر اليومية .

وللوفاء بالمطلوب الاول نقوم بالخطوات التالية :

١ ـ قم بنقل ارصدة حسابات الاستاذ واسماءها الى ورقة العمل ويمكن فى الواقع أن يتم ذلك مباشرة من حسـابات الاستاذ مع الاستغناء عن ميزان المراجعة بصفته المنفصلة . ولكنه فى مثالنا الجارى نقوم بنقل الارصدة والحسابات كما وردت فى ميزان المراجعة وتدون الارصـدة فى الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة قبل التسويات فى ورقة العمل .

٢ ـ قم باجراء التسـويات فى الحسابات التى تتاثر بهـا فى الخانتين المخصصتين لذلك ، وقم باضافة ما يلزم من حسابات لهذا الغرض فى ورقة العمـل .

٣ ــ بعد تعديل أرصدة الحسابات بالتسويات التى قمت باجرائها فى الخطوة السابقة ، قم بتدوين الارصدة المعدلة فى الخانتين المخصصتين لميزان المراجعة بعد التسويات وتحقق من توازنه .

٤ ــ قم بنقل ارصدة حسابات الايرادات والمصروفات كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للحساب الختامى . قم بجمع الجانبين وحدد الفرق بينهما وضع مقابل هذا الفرق فى خانة اسم الحساب أرباح العام ( أو خسائر العام ) .

٥ ــ قم بنقل أرصدة حسابات الاصول والخصوم كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات للخانتين المخصصتين للميزانية العمومية ، ثم قم بنقل أرباح العام ( أو خسائر العام ) لخانة الدائن ( أو المدين ) فى الميزانية ثم قم بجمع الجانبين لتتحقق من توازنهما .

وتظهر ورقة العمل للمثال تحت البحث كما هو موضح فى الصفحة بعد التالية : وبتفحص ورقة العمل يتضح الآتى :

١ ــ أن كل زوج من الاعمدة يتوازن تلقائيا اذا ما اتخذنا الخطوات السابقة نجد أن عمودا ميزان المراجعة يتساويان لضرورة تساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة ، كما سبق وذكرنا. كما أن مجموع التسويات المدينة لابد وأن يتساوى مع مجموع التسويات الدائنة ، نظرا لأن كل عملية تسوية لابد وأن يتساوى طرفاها وتعد قائمة بذاتها . ويتساوى جانبا ميزان المراجعة بعد التسويات لأن ما يظهر فيه من أرصدة هو حاصل الجمع الجبرى لارصدة ميزان المراجعة وعمليات التسوية . ويتحقق توازن جانبا الحساب الختامى وجانبا الميزانية العمومية عن طريق أرباح العام (أو خسائر العام). فتوضع الارباح فى الجانب المدين من الحساب الختامى لتمثل المتمم الحسابى لجانب المصروفات المدين

والاصغر ليساوى جانب الايرادات الدائن والاكبر (والعكس فى حالة الخسائر) وتوضع الارباح ايضا فى الجانب الدائن من حسابات الميزانية (الخصوم)، لانها تمثل اضافة الى حقوق الملكية . ولذلك يقال ان الحساب الختامى والميزانية يرتبطان ببعضهما عن طريق صافى الربح ( او صافى الخسارة ) .

٢ ــ يمكن اجراء قيود التسوية اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للتسويات ، حيث تجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خانة ( المدين ) مدينة بالمبالغ الواردة فى هذه الخانة ، وتجعل الحسابات التى يقع مقابلها تسويات فى خانة ( الدائن ) دائنة بالمبالغ الواردة فى هذه الخانة . وقد قمنا بترقيم التسويات أرقاما وضعت بين اقواس لنبين طرفى كل تسوية، المدين والدائن .

٣ ــ يمكن اجراء قيود الاقفال اللازمة مباشرة من الخانتين المخصصتين للحساب الختامى حيث يجعل الحساب الختامى مدينا والحساب الوارد ارصدتها فى خانة ( المدين ) دائنة ، وتجعل الحسابات الوارد أرصدتها فى خانة الدائن ( مدينة ) مقابل جعل الحساب الختامى دائنا .

٤ ــ يمكن تصوير الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل مباشرة ، حيث تحتوى الخانتان المخصصتان للحساب الختامى على المعلومات اللازمة لاعداده ، وتحتوى الخانتان المخصصتان للميزانية العمومية على المعلومات اللازمة لاعدادها .

الشركة العامة

ورقة العمل للسنة المالية

(الارقام بالألف)

| اسم الحساب | ميزان المراجعة مدين | ميزان المراجعة دائن | التسويات مدين | التسويات دائن |
|---|---|---|---|---|
| مبانى | ٤٥ر٠ | | | |
| سيارات | ٢٠ر٠ | | | |
| عدد وادوات | ٥ر٠ | | | |
| بضاعة | ١٦٥ر٠ | | | ٧٢ر٠(١) |
| مواد ومهمات | ٢٧ر٠ | | | ٧ر٢ (٢) |
| عملاء | ٣٥ر٠ | | | |
| ايجار | ٣ر٥ | | | |
| اجور | ٧ر٥ | | ٢ر٥ (٦) | |
| دعاية واعلان | ٣ر٣ | | | |
| مصروفات متنوعة | ٨ر٧ | | | |
| راس المال | | ١٥٠ر٠ | | |
| مبيعات بضاعة | | ١٠٩ر٥ | | |
| مبيعات خدمات | | ٣٢ر٤ | | |
| عمولات | | ٣ر١ | | ٤ر٢ (٣) |
| دائنون | | ٢٥ر٠ | | |
| | ٣٢٠ر٠ | ٣٢٠ر٠ | | |
| تكلفة البضاعة المباعة | | | ٧٢ر٠(١) | |
| مواد ومهمات مستخدمة | | | ٧ر٢ (٢) | |
| عمولا تمستحقة | | | ٤ر٢ (٣) | |
| الاهلاك | | | ٤ر٥ (٤) | |
| مخصص الاهلاك | | | | ٤ر٥ (٤) |
| الديون المشكوك فيها | | | ١ر٥ (٥) | |
| مخصص الديون المشكوك فيهـا | | | | ١ر٥ (٥) |
| الاجور المستحقة | | | | ٢ر٥ (٦) |
| | | | ٩١ر٩ | ٩١ر٩ |
| ارباح العام | | | | |

للتجارة والخدمات

المنتهية فى ١٩٨٥/١٢/٣١

جنيه)

| ميزان المراجعة بعد التسويات | | الحساب الختامى | | الميزانية العمومية | |
|---|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن |
| ٤٥ر٠ | | | | ٤٥ر٠ | |
| ٢٠ر٠ | | | | ٢٠ر٠ | |
| ٥ر٠ | | | | ٥ر٠ | |
| ٩٣ر٠ | | | | ٩٣ر٠ | |
| ١٩ر٨ | | | | ١٩ر٨ | |
| ٣٥ر٠ | | | | ٣٥ر٠ | |
| ٣ر٥ | | ٣ر٥ | | | |
| ١٠ر٠ | | ١٠ر٠ | | | |
| ٣ر٣ | | ٣ر٣ | | | |
| ٨ر٧ | | ٨ر٧ | | | |
| | ١٥٠ر٠ | | | | ١٥٠ر٠ |
| | ١٠٩ر٥ | | ١٠٩ر٥ | | |
| | ٣٢ر٤ | | ٣٢ر٤ | | |
| | ٧ر٣ | | ٧ر٣ | | |
| | ٢٥ر٠ | | | | ٢٥ر٠ |
| ٧٢ر٠ | | ٧٢ر٠ | | | |
| ٧ر٢ | | ٧ر٢ | | | |
| ٤ر٢ | | | | ٤ر٢ | |
| ٤ر٥ | | ٤ر٥ | | | |
| | ٤ر٥ | | | | ٤ر٥ |
| ١ر٥ | | ١ر٥ | | | |
| | ١ر٥ | | | | ١ر٥ |
| | ٢ر٥ | | | | ٢ر٥ |
| ٣٣٢ر٧ | ٣٣٢ر٧ | | | | |
| | | ٣٨ر٥ | | | ٣٨ر٥ |
| | | ١٤٩ر٢ | ١٤٩ر٢ | ٢٢٢ر٠ | ٢٢٢ر٠ |

ومما تقدم تكون قيود التسوية كالآتى :

**من مذكورين :**

| | | |
|---|---|---|
| ٢٫٥٠٠ | د/ الاجـور | (٦) |
| ٧٢٫٠٠٠ | د/تكلفة البضاعة المتاعة | (١) |
| ٧٫٢٠٠ | د/مواد ومهمات مستخدمة | (٢) |
| ٤٫٢٠٠ | د/عمولات مستحقة | (٣) |
| ٤٫٥٠٠ | د/الاهلاك | (٤) |
| ١٫٥٠٠ | د/الديون المشكوك فيها | (٥) |

**الى مذكورين**

| | | |
|---|---|---|
| ٧٢٫٥٠٠ | د/البضاعة | (١) |
| ٧٫٢٠٠ | د/المواد والمهمات | (٢) |
| ٤٫٢٠٠ | د/عمولات | (٣) |
| ٤٫٥٠٠ | د/مخصص الاهلاك | (٤) |
| ١٫٥٠٠ | د/مخصص الديون المشكوك فيها | (٥) |
| ٢٫٥٠٠ | د/الاجور المستحقة | (٦) |

تسوية الحسابات عن العام

ويلاحظ أننا حافظنا على أرقام التسويات بالقيد كما وردت بورقة العمل حتى يسهل الرجوع اليها والتعرف على آثارها . ولا ترد هذه الارقام عادة فى قيد اليومية .

وتكون قيود الاقفال من واقع ورقة العمل كالآتى :

---

١٤٩٫٢٠٠ من ح/الحساب الختامى

**الى مذكورين :**

٣٫٥٠٠ ح/الايجار

١٠٫٠٠٠ ح/الاجـور

٣٫٣٠٠ ح/الدعاية والاعلان

٨٫٧٠٠ ح/المصروفات المتنوعة

٧٢٫٠٠٠ ح/تكلفة البضاعة المباعة

٧٫٢٠٠ ح/مواد ومهمات مستخدمة

٤٫٥٠٠ ح/الاهـلاك

١٫٥٠٠ ح/الديون المشكوك فيها

٣٨٫٥٠٠ ح/أرباح العام

اقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختـامى

واقفال ارباح العام فى ح/ارباح العام .

---

**من مذكورين**

١٠٩٫٥٠٠ ح/مبيعات البضاعة

٣٢٫٤٠٠ ح/مبيعات الخدمات

٧٫٣٠٠ ح/العمولات

١٤٩٫٢٠٠ الى ح/الحساب الختامى

اقفـــال حسابات الايرادات المختلفــة فى الحساب الختـامى

---

وبترحيل هذه القيود لحسابات الاستاذ الخاصة بعناصرها يتم اقفال حسابات المصروفات والايرادات عن العام دون ارصدة وتظل ارصدة حسابات الاصول والخصوم لتظهر فى الميزانية العمومية .

المطلوب منك :

ان تقوم باعداد الحساب الختامى لشركة التجارة والخدمات عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ٨٥/١٢/٣١ ، وتصوير الميزانية العمومية فى ذلك التاريخ .

## اسئلة وتمارين

## على الفصل السادس

**اولا : الاسئلة :**

١ — قم بتعريف كل مما يأتى عن طريق ما تراه ملائما من امثلة .

تحول الاصول الى مصروفات ؛ زيادة المصروفات مقابل زيادة الالتزامات ، زيادة المصروفات مقابل نقص الاصول ، زيادة الايرادات مقابل زيادة الاصول ، زيادة الايرادات مع الاصول والالتزامات .

٢ — ما هى مبررات اجراء التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية ؟ .

٣ — ما هى فوائد استخدام ورقة العمل ؟ .

٤ — علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب :

( أ ) يمثل الايجار المقدم ( مدين ) ما يتم سداده خلال الفترة المحاسبية الحالية ويخص الفترة أو الفترات التالية .

(ب) اذا أبرمت احدى الشركات بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وسددت القسط البالغ قدره ٣٦٠٠ جنيه اعتبارا من تاريخ بداية التأمين فى ٨٥/٩/١ ، وكانت السنة المالية تنتهى فى ٨٥/١٢/٣١ فان مصروفات سنة ٨٥ تتحمل بمبلغ ٩٠٠ جنيه ويعتبر الباقى من الالتزامات .

( جـ ) يمكن ان تحمل المواد والمهمات المشتراة على حسابات المصروفات ( اى يجعل بها حساب المصروف مدينا ) عند الشراء ، ثم تتحدد تكلفة ما لم يستخدم منها فى نهاية العام وتستنزل من حسابات المصروفات وتتحول الى اصل .

( د ) فى ١٩٨٥/١٢/٣١ تم اجراء قيد التسوية الآتى :

٥٠٠ من ح/الايجار المقدم ( اصل )

٥٠٠ الى ح/الايجار (مصروف)

وكان الايجار المدفوع خلال العام هو ١٫٢٠٠ جنيه ، ويكون معنى ذلك ان القيد الذى تم اجراؤه عند سداد الايجار فى ١٩٨٥/٧/١ هو :

١٫٢٠٠ من ح/الايجار المقدم (اصل)

١٫٢٠٠ الى ح/النقدية (اصل)

( هـ ) يتحمل حساب الديون المشكوك فيها بمبلغ الديون المستحقة قبل العملاء والتى يتأكد عدم تحصيلها .

( و ) لابد من حساب الاهلاك على كل الاصول الثابتة للمشروع دون استثناء حيث ان استخدامها يؤدى الى نقص قيمتها .

( ز ) تؤدى المصروفات المستحقة الى نقص الارباح وزيادة الالتزامات .

( ح ) الايرادات المستحقة هى تلك التى تنشأ عن اداء الوحدة لخدمات دون الحصول على قيمتها ، وتؤدى الى زيادة الاصول وزيادة الالتزامات .

( ط ) يؤدى الحصول على ايرادات مقدمة الى زيادة الاصول وزيادة الالتزامات حتى يتم سداد قيمتها نقدا .

**ثانيا : التمارين :**

**التمرين الأول :**

ظهرت الارصدة التالية بين ارصدة ميزان المراجعة فى ١٢/٣١ لشركة عبد الرحيم للتجارة والخدمات :

| | مدين | دائن |
|---|---|---|
| تأمين مقـــدم | ٣٫٦٤٨ | |
| بضـــــاعة | ٣٧٫٤٥٠ | |
| مبـــانى | ٢٢٫٥٠٠ | |
| مخصص اهلاك مبانى | | ٢٫٠٠٠ |
| أجـــور | ٧٫٤٠٠ | |
| ايجارات دائنة مقدمة | | ٣٫٦٠٠ |

فاذا علمت أن :

١ ــ رصيد التأمين المقدم يمثل قسط بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة يبدأ سريان مفعولها فى أول سبتمبر وهو تاريخ سداد القسط .

٢ ــ بلغت تكلفة البضاعة الباقية فى مخازن الشركة فعلا فى ١٢/٣١ ١٠٫٢٠٠ جنيه .

٣ ــ تستهلك المبانى بواقع ٥٠٠ جنيه سنويا .

٤ ــ بلغت الاجور المستحقة والتى لم تسدد بعد حتى ١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠ جنيه .

٥ ــ يمثل رصيد الايجارات الدائنة المقدمة المتحصل عن ايجار أحد مبانى الشركة للغير لمدة ثلاثة سنوات تبدأ فى ٨/١ .

**المطلوب :**

إعداد قيود التسوية الخاصة بهذه العمليات فى ١٢/٣١ ، وترحيلها للحسابات الخاصة بها واعداد ميزان المراجعة الجزئى لارصدة الحسابات بعد اجراء التسويات .

**التمرين الثانى :**

ظهرت الارصدة التالية بين ارصدة ميزان المراجعة فى ٦/٣٠ لشركة عبد الحميد ، حيث تنتهى السنة المالية فى ذلك التاريخ :

| | مدين | دائن |
|---|---|---|
| فوائد دائنة | | ٥٫٦٥٠ |
| ايرادات مقـدمة | | ٨٫٤٠٠ |
| ايجـار مقـدم | ٧٫٢٠٠ | |
| آلات ومعـدات | ٢٦٫٥٠٠ | |
| مخصص اهلاك آلات | | ٨٫٠٠٠ |
| مصروفات عمومية | ١٣٫٢٠٠ | |
| مواد ومهمات | ٢٢٫٥٠٠ | |

فاذا علمت أن :

١ ــ بلغت الفوائد الدائنة المكتسبة على استثمارات الشركة والتى لم تحصل بعد حتى ٦/٣٠ مبلغ ٥٤٠ جنيه .

٢ ــ يمثل رصيد الايرادات المقدمة ما تحصل من العملاء عن خدمات لم يتم اداؤها فى تاريخ التحصيل ، وقد قامت الشركة منذ ذلك التاريخ حتى نهاية السنة المالية بأداء خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٥٫٢٢٠ جنيه .

٣ ــ يسدد ايجار المبنى الذى تشغله الشركة مقدما فى ١/١ من كل سنة ليغطى الفترة حتى ١٢/٣١ . ويبلغ الايجار السنوى للمبنى ٤٫٨٠٠ جنيـه .

٤ ــ تستهلك الآلات والمعدات سنويا بمبلغ ٤٫٠٠٠ جنيه .

٥ ــ بلغت المصروفات العمومية المستحقة فى ٦/٣٠ مبلغ ٦٤٠ جنيه .

٦ ــ بلغت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة حتى ٦/٣٠ مبلغ ١٨٫٣٠٠ جنيـه .

**المطلوب :**

**اجراء قيود التسوية اللازمة ، وتصـوير حسابات الاسـتاذ اللازمة لاثبات هذه العمليات .**

**التمرين الثالث :**

فيما يلى بعض الارصدة التى ظهرت فى ميزان مراجعة شركة عبد الستار فى ١٢/٣١ ، تاريخ نهاية السنة المالية وذلك بعد اجراء قيود التسويات وترحيلها للحسابات الخاصة بها .

شركة عبد الستار

ميزان المراجعة بعد التسويات فى ١٢/٣١

| | مدين | دائن |
|---|---|---|
| عمـلاء | ٥٠٫٠٠٠ | |
| مخصص ديون مشكوك فيها | | ٢٫٠٠٠ |
| تأمين مقـدم | ٢٫٤٠٠ | |
| تأمين ضد الحريق | ١٫٢٠٠ | |
| بضـاعة | ١٤٫٦٠٠ | |
| تكلفة البضاعة المباعة | ٢٥٫٤٠٠ | |
| ايجار مقـدم | ١٫٢٠٠ | |
| ايجـار | ٦٠٠ | |
| فوائد دائنة | | ٣٫٤٢٠ |
| فوائد دائنة مستحقة | ٥٢٠ | |
| مبـانى | ٤٢٫٦٠٠ | |
| مخصص اهلاك مبانى | | ٢٫٠٠٠ |
| اجـور | ١٣٫١٢٠ | |
| اجور مستحقة | | ١٫١٧٠ |

فاذا علمت ان :

١ ــ بدأت الشركة عملياتها فى ١/١ برأس مال قدره ١٥٠٫٠٠٠ تحصل نقداً .

٢ ــ قامت الشركة بابرام بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة سنة وتم سداد القسط مقدما فى ٤/١ .

٣ ــ يتم سداد ايجار المبنى الذى تشغله الشركة مقدما لكل سنة مند تاريخ استئجار المبنى فى ٥/١ .

**المطلوب :**

١ ــ اعداد قيود التسوية التى تعتقد أن محاسب الشركة قام باجرائها فى ١٢/٣١ ، وترتب على ترحيلها لحسابات الاستاذ ظهور أرصدة حسابات ميزان المراجعة بعد التسويات بهذه الصورة .

٢ ــ قم باعداد ميزان المراجعة الجزئى للشركة قبل اجراء التسويات.

**التمرين الرابع :**

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة عمر عبد التواب كما يظهر فى ١٢/٣١- قبل اجراء التسويات .

| | مدين | دائن |
|---|---|---|
| اثاث وتركيبات | ٥٫٦٣٢ | |
| مواد ومهمات | ٤٫٥٠٠ | |
| بضــــاعة | ٦٫٧٢٠ | |
| ايجار مقدم | ٧٦٨ | |
| عمـــلاء | ٣٫٢٨٠ | |
| نقــدية | ١٠٫٢٠٠ | |
| اجــور | ٣٫٣٠٠ | |
| مصروفات عمومية | ٤٫١٥٠ | |
| مبيعات خدمات | | ٦٫٥٠٠ |
| مبيعات بضاعة | | ٧٫٣٠٠ |
| راس المال | | ٢٢٫٠٠٠ |
| دائنــون | | ٢٫٥٠٠ |
| مخصص اهلاك اثاث وتركيبات | | ٢٥٠ |
| | ٣٨٫٥٥٠ | ٣٨٫٥٥٠ |

فماذا علمت أن :-

١ ـ يستهلك الاثاث والتركيبات بواقع ٢٥٠ جنيه سنويا .

٢ ـ بلغت المواد والمهمات المستخدمة خلال العام ١٫٧٥٠ جنيه .

٣ ـ بلغت تكلفة البضاعة المباعة ٣٫٢٢٠ جنيه .

٤ ـ قدرت الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٢٨٠ جنيه .

٥ ـ بلغت الاجور المستحقة فى ١٢/٣١ ٢٠٠ جنيه .

٦ ـ بلغت قيمة الخدمات المؤداة للعملاء والتى لم تسجل فى الدفاتر ولم تتحصل قيمتها حتى ١٢/٣١ مبلغ ٨٠٠ جنيه .

**المطلوب :**

١ ـ عن طريق استخدام ورقة عمل ذات سبعه أعمدة قم بادخال أرصدة حسابات ميزان المراجعة قبل التسويات فى العمودين الثانى والثالث، وقم بتدوين التسويات فى العمودين الرابع والخامس ، ثم قم باعداد ميزان المراجعة بعد التسويات فى العمودين السادس والسابع .

٢ ـ قم باجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل .

**التمرين الخامس :**

فيما يلى ورقة العمل الجزئيـة لشركة الكمـال للمعدات والاجهـزة الكهربائية كما تم اعدادها فى ١٢/٣١ :

| اسم الحساب | ميزان المراجعة مدين | ميزان المراجعة دائن | التسويات مدين | التسويات دائن |
|---|---|---|---|---|
| آلات ومعدات | ٢٢ر٤٠٠ | | | |
| مخصص اهلاك آلات ومعدات | | ٢ر٠٨٠ | | ٢٦٠ (١) |
| مواد ومهمات | ١ر٢٦٠ | | | ٤٨٠ (٢) |
| بضاعة | ٤٥ر٤٠٠ | | | ٣٢ر١٠٠ (٣) |
| ايجار مقدم | ١ر٨٠٠ | | | ٦٠٠ (٤) |
| تأمين مقدم | ٦٠٠ | | | ٤٠٠ (٥) |
| نقدية | ٢٠ر٦٠٠ | | | |
| راس المال | | ؟ | | |
| أوراق دفع | | ١٦ر٠٠٠ | | |
| ايرادات مقدمة متنوعة | | ٢ر٤٠٠ | ٨٠٠ (٦) | |
| ايرادات خدمات | | ٧ر٤٢٠ | | |
| مبيعات بضاعة | | ٣٧ر٢٠٠ | | |
| أجور ومرتبات | ٤ر٦٣٠ | | ٢٧٠ (٧) | |
| مصروفات عمومية | ٢ر٤١٠ | | ١٩٠ (٨) | |
| | ؟ | ؟ | | |
| اهلاك آلات ومعدات | | | ٢٦٠ (١) | |
| مواد ومهمات مستخدمة | | | ٤٨٠ (٢) | |
| تكلفة البضاعة المباعة | | | ٣٢ر١٠٠ (٣) | |
| ايجار | | | ٦٠٠ (٤) | |
| تأمين | | | ٤٠٠ (٥) | |
| ايرادات متنوعة | | | | ٨٠٠ (٦) |
| أجور مرتبات مستحقة | | | | ٢٧٠ (٧) |
| مصروفات عمومية مستحقة | | | | ١٩٠ (٨) |
| فوائد على أوراق الدفع | | | ٣٢٠ (٩) | |
| فوائد مستحقة | | | | ٣٢٠ (٩) |

المطلوب :

١ ـ استكمال ورقة العمل واجراء قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية .

٢ ـ صياغة التسويات التسعة بالصورة التى ترى أنها تؤدى الى اجرائها بالطريقة التى تمت بها فى ورقة العمل (مثال : (١) بلغ اهلاك الآلات والمعدات عن العام ٢٦٠ جنيه ) .

# الفصل السابع

## فى

## ملخص الدورة المحاسبية فى صورة متكاملة

### ١ ـ مقـــدمة :

يطلق على مجموعة الاجراءات المحاسبية المؤدية الى قيــاس الربح وتصوير المركز المالى ـ كما سبق وتبينا ـ الدورة المحاسبية . وتتلخص خطوات الدورة المحاسبية بما فيها تسوية العمليات المستمرة التى تناولناها فى الفصل السابق فيما يلى :

١ ـ يتحقق المحاسب من وجود العمليات موضوع الاثبات فى الدفاتر فى صورة تامة ومكتملة ، وبحيث تكون الوحدة المحاسبية طرفا فيها . ويعنى تمام العملية واكتمالها تبادل موارد أو خدمات ذات قيمة اقتصادية .

٢ ـ يقوم المحاسب بتسجيل العملية على المستندات المؤيدة لها أى يتحقق من وجود مثل هذه المستندات .

٣ ـ يتم بعد ذلك تحليل كل عملية الى طرفيها المدين والدائن ويتم قيدها فى دفتر اليوميــة وذلك على حسب التسلسل التاريخى للعمليات المختلفة .

٤ ـ يتم ترحيل العمليات التى يجرى اثباتها فى دفتر اليوميــة الى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الاستاذ .

٥ ـ فى نهاية الفترة المحاسبية ، أو عندما ترغب الادارة فى ذلك ، يقوم المحاسب بترصيد حسابات الاستاذ ويقوم باعداد ملخص لهذه الارصدة عن طريق اعداد ميزان المراجعة ، قبل اجراء التسويات .

٦ ــ يقوم المحاسب ــ فى العادة ــ باعداد ورقة العمل ، ويقوم باجراء التسويات اللازمة فى نهاية الفترة المحاسبية ، ويمكن اعداد ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات فى ورقة العمل مباشرة .

٧ ــ يقوم المحاسب باجراء قيود التسوية اللازمة من واقع ورقة العمل بعد اجراء التسويات ، ويتم ترحيلها الى الحسابات الخاصة بها فى دفتر الاستاذ .

٨ ــ يقوم المحاسب باقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحساب الختامى ويتم اعداد الحساب عن الفترة المحاسبية ، ويتم ترحيل قيود الاقفال الى الحسابات الخاصة بها .

٩ ــ يقوم المحاسب باعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، ويقوم بتصوير الميزانية العمومية .

والواقع أن المحاسب يقوم باجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل ، كما أوضحنا فى الفصل السابق ، كما أنه يقوم باعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية من واقع ورقة العمل أيضا ، كما يمثل عمود الميزانية العمومية فى ورقة العمل فى حقيقة الامر ميزان المراجعة بعد الاقفال.

ونتناول فى هذا الفصل توضيح اجراءات الدورة المحاسبية فى صورة متكاملة وذلك عن طريق مثال توضيحى .

**٢ ــ مثال توضيحى :**

بدأت شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة عملياتها فى أول يناير ١٩٨٥ بالميزانية الافتتاحية التالية : ( لاحظ ان الميزانية الافتتاحية فى ١٩٨٥/١/١ هى نفسها الميزانية العمومية فى ١٩٨٤/١٢/٣١ ) .

شركة صبحى عبد الحميد

الميزانية العمومية فى ١٩٨٤/١٢/٣١

| اصول | | خصوم | |
|---|---|---|---|
| ١٢٫٥٠٠ | اثاث وتركيبات | ٥٠٫٠٠٠ | راس المال |
| ١٣٫٠٠٠ | سيارات | ٩٫٣٠٠ | ارباح محجوزة |
| ٦٫٧٠٠ | مواد ومهمات | ٣٠٫٠٠٠ | قرض البنك |
| ٥٫٣٠٠ | بضاعة | ١٧٫٠٠٠ | دائنون |
| ٢٤٫٥٠٠ | عملاء | ١٫٢٠٠ | اجور مستحقة |
| ١٠٫٠٠٠ | أوراق قبض | ١٫٥٠٠ | مخصص اهلاك اثاث |
| ٤٠٫٠٠٠ | نقدية | ٣٫٠٠٠ | مخصص اهلاك سيارات |
| ١١٢٫٠٠٠ | | ١١٢٫٠٠٠ | |

وقد قامت الشركة خلال شهر يناير بالعمليات التالية :

| التاريخ | العملية |
|---|---|
| ١/١ | حصلت الشركة على زيادة فى راس المال قدرها ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، كما اتفقت الشركة فى نفس اليوم مع أحد الموردين الجدد على توريد بضاعة على الحساب بمبلغ ١٣٫٥٠٠ جنيه ، ووافق المورد على توريد البضاعة يوم ١/٧ . |
| ١/٣ | قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ١٫٢٥٠ جنيه تحصل منها ٧٠٠ جنيه نقدا . وفى نفس اليوم اتفقت الشركة مع العميل حسنين على تسديد رصيد حسابه البالغ ٣٫٥٠٠ جنيه ، ووافق العميل على القيام بالسداد بعد ثلاثة أيام . |
| ١/٥ | باعت الشركة احدى السيارات المملوكة والتى تبلغ تكلفتها ٤٫٠٠٠ جنيه ، ويبلغ مخصص الاهلاك الخاص بها ١٫٠٠٠ جنيه ، بمبلغ ٢٫٨٠٠ جنيه نقدا . |

١/ ٧ قام المورد الجديد بتوريد بضاعة تكلفتها ٨٫٥٠٠ جنيه . كما قام العميل حسنين بسداد مبلغ ٢٫٢٠٠ جنيه من رصيد حسابه .

١/ ٩ بلغت مبيعات البضاعة حتى تاريخه ١٠٫٣٠٠ جنيه تحصل منها ٧٫٢٠٠ جنيه ، كما بلغت الاجور المسددة حتى تاريخه ، بما فيها الأجور المستحقة ٢٫٦٠٠ جنيه .

١/١١ قامت الشركة بسداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق التى تم ابرامها فى ٨٤/١٢/٣١ لتغطى السنة المالية المنتهية فى ٨٥/١٢/٣١ والبالغ قدره ٦٠٠ جنيه عن سنة. وفى نفس اليوم اتفقت الشركة على استئجار مبنى اضافى لمزاولة عملياتها فيه اعتبارا من ١/١٥ ولمدة سنة بايجار سنوى قدره ١٫٢٠٠ جنيه سددت نقدا .

١/١٥ اتفقت الشركة مع بعض عملائها الذين تبلغ أرصدتهم ١٠٫٠٠٠ جنيه على احتساب فوائد على هذه الارصدة بأثر رجعى من ٨٥/١/١ بمعدل ٦٪ تحمل على حساباتهم كل ستة اشهر الى ان يتم سداد هذه الارصدة .

١/١٧ قامت الشركة بسداد المصروفات العمومية والادارية عن النصف الاول من الشهر والتى يبلغ قدرها ٣٫٢٠٠ جنيه .

١/٢٣ قامت الشركة بشراء بضاعة نقدا بمبلغ ٦٫٥٠٠ ، كما بلغت مبيعات البضاعة منذ ١/٩ حتى تاريخه ٧٫٦٥٠ جنيه تحصلت نقدا .

١/٢٦ قدمت الشركة خدمات لعملائها بلغت قيمتها ٤٫٣٢٠ جنيه تحصل منها نقدا ٣٫٦٨٠ جنيه . كما قامت الشركة بالاتفاق مع احدى الصحف على نشر اعلاناتها اعتبارا من أول فبراير وحتى نهاية السنة مقابل ٥٥٠ جنيه سددت نقدا .

١/٢٩ سددت الشركة ١٢٫٠٠٠ جنيه لدائنيها ، وحصلت ٥٫٠٠٠ جنيه من أوراق القبض .

١/٣١ ـ بلغت الاجور المستحقة عن باقى الشهر والتى لم تسدد بعد ٣٫١٢٠ جنيه ، كما بلغت المصروفات العمومية المستحقة عن النصف الثانى من الشهر ٤٫١٣٠ جنيه .

ـ قدرت تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر ٨٫٩٥٠ جنيه ، كما قدرت تكلفة المواد والمهمات المستخدمة ٢٫٧٠٠ جنيه .

ـ يستهلك الاثاث والتركيبات سنويا بواقع ٦٠٠ جنيه ، وتستهلك السيارات المتبقية سنويا بواقع ١٫٢٠٠ جنيه . كما بلغ ايجار المبنى القديم المستحق عن الشهر والذى لم يسدد بعد ٣٠٠ جنيه .

ـ تحسب فوائد على قرض البنك بمعدل ٦٪ سنويا .

**المطلوب :**

توضيح خطوات الدورة المحاسبية لشهر يناير ١٩٧٥ .

## ٣ ـ خطوات الدورة المحاسبية :

### ٣ ـ ١ ـ تحديد العمليات التامة والتحقق من مستنداتها وقيدها فى اليومية :

سبق أن ذكرنا أن العملية تعد تامة لو ترتب عليها تبادل موارد أو خدمات ، ولا يكفى مجرد الاتفاق على قيام التبادل دون قيامه فعلا كقرينة للاثبات الدفترى ، لأن التبادل قد لا يتم رغم الاتفاق عليه ، حتى لو كان هذا الاتفاق كتابيا . فاتفاق الشركة مع أحد مورديها على توريد بضاعة فى تاريخ لاحق لا يترتب عليه قيد دفترى الا اذا وردت البضاعة ، أو قامت الشركة بسداد ثمن البضاعة مقدما ، أو كلاهما .

وبالنسبة للتحقق من مستندات العملية أو اعدادها ، فنجد هنا أن المستندات المعينة هى التى تبرر اجراء القيد فى الدفاتر . فعند شراء البضاعة ( نقدا أو على الحساب ) يكون مستند القيد هو فاتورة المورد التى توضح ثمن البضاعة . هذا بالاضافة الى ما يفيد استلام البضاعة بمخازن الشركة بالكميات التى وردت فى فاتورة المورد وطبقا للمواصفات المحددة فيها . كذلك الامر عند سداد نقدية مثلا لابد وان يكون هناك مستند للصرف يوضح احقية المستلم للمبلغ فيه ، كما يوقع المستلم للنقدية عادة على ايصال استلام . وعلى المحاسب فى كل الاحوال التحقق من وجود وصحة المستندات الخاصة بمعاملات الشركة مع الغير ، وعادة ما تكون هذه المستندات بمثابة معطيات المحاسب رغم انه قد يساهم فى اجراءات اعدادها . ولكن هناك بعض العمليات التى قد لا تمثل معاملات حقيقية بين الوحدة المحاسبية والغير ، ومن ثم لن يوجد لها هذا المستند المعطى (الخارجى) . ومثال ذلك مستند قيد اهلاك الاصول الثابتة ، أو تقدير الديون المشكوك فيها ، او قيد الفوائد المستحقة . ويقوم المحاسب فى هذه الحالة باعداد مستند القيد الذى يوضح مبرراته ، والذى غالبا ما يكون مؤيدا فى هذه الحالة بالمبادىء والقواعد المحاسبية . وعلى ذلك سوف نقوم بتوضيح قيود اليومية للعمليات السابقة مع ايضاح ما يعد من قبيل المستندات الكافية لقيدها فى الدفاتر . وسوف لا نلتزم هنا بنموذج دفتر اليومية حتى تتحقق لنا المرونة فى توضيح الافكار .

**العمليات بتاريخ :**

**١/١ : حصول الشركة على اضافة لراس مالها** : عملية تامة ترتب عليها الحصول على اصول مقابل زيادة راس المال . ويكون مستند القيد المدئى هو صورة ايصال استلام النقدية الموقع من صراف الخزينة أو صورة ايصال الايداع بالبنك اذا كان المبلغ قد تحصل بشيك . ويكون القيد كالآتى:

٢٥٫٠٠٠ من ح/النقدية

٢٥٫٠٠٠ الى ح/راس المال

تحصيل الزيادة فى راس مال الشركة ، ايصال الخزينة رقم ــ او ايصال ايداع رقم ــ بنك ــ بتاريخ ١٩٨٥/١/١ .

---

: **اتفاق الشركة مع المورد الجديد** : لم يترتب على هذا الاتفاق اى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٣ : **الخدمات المؤداة للعملاء** : عملية تامة ترتب عليها تبادل بين العملاء والشركة ، حيث حصل العملاء على الخدمات وسددوا جزءا من قيمتها واصبحوا متلزمين للشركة بسداد الباقى . ويكون مستند قيد العملية كايرادات هو صورة الفاتورة التى ترسلها الشركة لعملائها ومستند قيد المتحصل نقدا هو صورة ايصال الخزينة ، ويكون القيد كالآتى :

**من مذكورين :**

٧٠٠ ح/النقدية

٥٥٠ ح/العملاء

١٢٥٠ الى ح/مبيعات الخدمات

اثبات مبيعات خدمات العملاء فاتورتنا رقم ــ بتاريخ ١/٣ وايصال خزينة رقم ــ بتاريخ ١/٣ .

---

: **الاتفاق مع العميل** : لم يترتب على الاتفاق اى تبادل بعد ومن ثم لا يعتبر موضوعا للقيد بالدفاتر .

١/٥ : **بيع السيارات** : عملية تامة ترتب عليها نقص سيارات الشركة بمبلغ ٤٫٠٠٠ جنيه وزيادة النقدية بمبلغ ٢٫٨٠٠ جنيه . وتمثل صورة عقد البيع الابتدائى وايصال الخزينة مستندا لقيد مبلغ ٢٫٨٠٠ جنيه . اما الباقى

وهو الفرق بين التكلفة ٤٠٠٠ر٤ جنيه وثمن البيع وهو ٢٨٠٠ر٢ جنيه ويبلغ ١٢٠٠ر١ جنيه فيتمثل جزئيا فى تكلفة استخدام الشركة للسيارة عن فترة استخدامها لها ، والذى أعتبر كاهلاك وخصص له ١٠٠٠ر١ جنيه ، والجزء الباقى يمثل خسارة للشركة . ويقوم المحاسب باعداد المستندات التى توضح ان اهلاك السيارة من واقع السجلات المحاسبية يبلغ ١٠٠٠ر١ جنيه وان تكلفتها عند شرائها كانت تبلغ ٤٠٠٠ر٤ جنيه من واقع السجلات المحاسبيه ايضا . ولما كانت السيارات من الاصول التى تقتنيها الشركة لأغراض استخدامها وليس لأغراض الاتجار فيها فى هذه الحالة ، فان بيعها لا يعد من مبيعات البضاعة ، ولا يعد من مبيعات الخدمات . لذلك يتم فى العادة توسيط حساب للاصل المباع ، وهو فى هذه الحالة ح/السيارة المباعة يستخدم للاتى :

ـ تحول تكلفة الاصل المباع من حساب الاصل الى ح/الاصل المباع عن طريق جعل الاول دائنا والثانى مدينا .

ـ يحول الاهلاك المجمع الخاص بالاصل المباع من ح/مخصص الاهلاك لحساب الاصل المباع بجعل الاول مدينا والثانى دائنا .

ـ يجعل حساب الاصل المباع دائنا بثمن البيع .

ـ يقفل الرصيد المتبقى فى حساب الاصل المباع بعد ذلك فى الحساب الختامى كأرباح او خسائر بيع الاصول يطلق عليها ارباح او خسائر راسمالية . ويمكن أن يتم ذلك عن طريق توسيط حساب للارباح والخسائر الراسمالية :

وانطلاقا من ذلك تكون القيود فى اليومية كالآتى :

٤٠٠٠ر٤ من ح/السيارة المباعة

٤٠٠٠ر٤ الى ح/السيارات

استبعاد تكلفة السيارة المباعة من حساب السيارات

١٫٠٠٠ من ح/مخصص أهلاك سيارات

١٫٠٠٠ الى ح/السيارة المباعة

تحويل ما يخص السيارة المباعة من اهلاك مجمع لحساب السيارة المباعة .

---

٢٫٨٠٠ من ح/النقدية

٢٫٨٠٠ الى ح/السيارة المباعة

تحصيل ثمن بيع السيارة ، ايصال خزينة رقم ــ بتاريخ ١/٥ .

---

٢٠٠ من ح/الارباح والخسائر الراسمالية

٢٠٠ الى ح/السيارة المباعة

اقفال خسائر بيع السيارة فى ح/الارباح والخسائر الراسمالية .

---

ويلاحظ ان ما ينطبق على بيع السيارة ينطبق على بيع اى اصل ثابت آخر . كما أن حساب الارباح والخسائر الراسمالية يجعل مدينا بالخسائر ويجعل دائنا بالارباح ويقفل رصيده فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة المحاسبية .

١/٧ : **قيام المورد الجديد بتوريد بضاعة** : رغم أن الاتفاق مع المورد كان على أساس توريد بضاعة بمبلغ ١٣٫٥٠٠ جنيه الا أننا تعمدنا أن يكون ما تم توريده فعلا مخالفا لذلك ، حتى تتضح فكرة العمليات التامة التى يترتب عليها تبادل فعلى بالمقارنة بمجرد الاتفاق . وفى هذه الحالة اصبحت قيمه العملية التامة الواجبة القيد دفتريا ٨٫٥٠٠ جنيه ويكون مستند القيد فى هذه الحالة مكونا من : فاتورة المورد واذن ورود البضاعة بمخازن الشركة مؤيدا بتوقيع أمين المخزن على الاستلام . ويكون القيد كالآتى :

٨٫٥٠٠ من ح/البضاعة

٨٫٥٠٠ الى ح/ الدائنين

ورود بضاعة على الحساب من المورد ــ فاتورة المورد رقم ــ بتاريخ ــ واذن ورود مخازن رقم ــ بتاريخ ١/٧ .

---

: **تحصيل ٢٫٣٠٠ جم من العميل حسين** : رغم أن الاتفاق مع العميل كان على مبلغ ٣٫٥٠٠ جنيه فان ما قام العميل بسداده فعلا ويصبح محل اثبات دفترى هو ٢٫٣٠٠ جم . ويكون القيد كالآتى :

٢٫٣٠٠ من ح/النقدية

٢٫٣٠٠ الى ح/العملاء

المتحصل من العميل حسين ــ اذن خزينة رقم ــ بتاريخ ١/٧ .

---

١/٩ : **مبيعات البضاعة** : عملية تامة مستنداتها الاساسية فواتير البيع المرسلة للعملاء ومستندات المتحصل منها هى ايصال الخزينة . ويتم اثباتها كالآتى :

**من مذكورين**

٧٫٢٠٠ **ح/النقدية**

٣٫١٠٠ **ح/العملاء**

١٠٫٣٠٠ الى ح/مبيعات البضاعة

اثبات المبيعات طبقا للفواتير ارقام ... والمتحصل نقدا طبقا لايصالات الخزينة ارقام ... بتاريخ ...

---

**سداد الاجور** : عملية تامة مستنداتها كشف صرف الاجور الموقع عليه بالاستلام من العاملين ، ويكون القيد :

من مذكورين :

١٫٤٠٠ ح/الاجور

١٫٢٠٠ ح/الاجور المستحقة

٢٫٦٠٠ الى ح/النقدية

سداد الاجور حتى ١/٩ من واقع كشف الصرف

١/١١ : **قسط بوليصة التأمين** : تم الاتفاق دون تبادل فى تاريخ سابق وتم التبادل الفعلى فى هذا التاريخ ، ويكون مستند القيد هو ايصال سداد القسط الذى يتم الحصول عليه من شركة التأمين . ويكون القيد كالآتى :

٦٠٠ من ح/التأمين المقدم

٦٠٠ الى ح/النقدية

سداد قسط بوليصة التأمين ضد الحريق عن سنة اعتبار من ١/١٥ ، ايصال الشركة رقم ــ بتاريخ ١/١١ .

**الايجار المقدم** : رغم ان سريان الايجار يبدأ مفعوله فى تاريخ لاحق ، الا أن سداد القيمة تم اليوم ومن ثم أصبحت العملية تامة :

١٫٢٠٠ **من ح/الايجار المقدم**

١٫٢٠٠ **الى النقدية**

سداد ايجار المبنى الاضافى عن سنة اعتبارا من ١/١٥ ، اذن صرف رقم ، بتاريخ ١/١١ .

١/١٥ : **حساب الفوائد** : لا يترتب على هذا الاتفاق اى قيود دفترية فى الحال ، وانما يترتب على هذا الاتفاق ضرورة تسوية الفوائد الدائنة المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية .

١/١٧ : **سداد المصروفات** : عملية تامة تستوجب الاثبات الدفترى ومستنداتها هى مستندات صرف النقدية .

٣٫٢٠٠ من ح/المصروفات العمومية والادارية

٣٫٢٠٠ الى ح/النقدية

سداد المصروفات العمومية والادارية حتى ١/١٥ مستندات

صرف رقم بتاريخ — .

---

١/٢٣ : **شراء البضاعة** : عملية تامة ومستنداتها هى فواتير الموردين. اذون الاستلام بالمخازن ، واذون صرف النقدية وقيدها كالآتى :

٦٫٥٠٠ من ح/البضاعة

٦٫٥٠٠ الى ح/النقدية

مشتريات بضاعة نقدا ، فواتير الموردين رقم — واذون

استلام بالمخازن رقم — واذن نقدية رقم بتاريخ — .

---

**مبيعات البضاعة** : عملية تحقق ايرادات مكتملة ، مستنداتها هى فواتير الشركة للعملاء ، وايصالات استلام النقدية منهم ، وقيدها كالآتى :

٧٫٦٥٠ من ح/النقدية

٧٫٦٥٠ الى / مبيعات البضاعة

بيع بضاعة ، فواتير رقم — ، مستند خزينة رقم —

بتاريخ — .

---

١/٢٦ : **الخدمات المؤداة للعملاء** : تعالج مثل العملية التى تمت بتاريخ ١/٣ . وقيدها كالآتى :

**من مذكورين :**

٣٫٦٨٠ ح/النقدية

٦٤٠ ح/العملاء

٤٫٣٢٠ الى ح/مبيعات الخدمات

اثبات مبيعات خدمات للعملاء فاتورتنا رقم ـ بتاريخ ـ
وايصال خزينة رقم ـ بتاريخ ـ .

---

**الاعلان** : رغم أن بدأ سريان الاعلان فى أول فبراير الا أن سداد القيمة قد تم اليوم ومن ثم يجرى اثبات القيد الآتى :

٥٥٠ من ح/الاعلان المقدم

٥٥٠ الى ح/النقدية

ايصال استلام نقدية رقم/عن الاعلان للمدة من ٢/١ حتى ١٢/٣١ .

---

١/٢٩ : **سداد الدائنون** : عملية تامة ومستنداتها هى مستندات استلام النقدية الموقعة من الدائنين ، ويجرى اثباتها بالقيد التالى :

١٢٫٠٠٠ من ح/الدائنين

١٢٫٠٠٠ الى ح/النقدية

سداد المبلغ للدائنين ايصال صرف نقدية رقم ـ بتاريخ ـ .

---

**تحصيل اوراق القبض** : عمليـة تامة ومستنداتها هى مستندات تحصيل النقدية .

٥٫٠٠٠ من ح/النقدية

٥٫٠٠٠ الى ح/أوراق القبض

. . . . . . . . . . . . . . . .

---

١/٣١ : **عمليات تسوية** : يساهم المحاسب فى تحديد مقدارها واعداد مستنداتها . ويتم اجراؤها واثباتها فى العادة بعد ترصيد الحسابات واعداد ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات ، كما سوف يرد فى الخطوات التالية .

**٣ ـ ب ـ الترحيل لحسابات الاستاذ وترصيدها فى نهاية الفترة :**

سبق أن عرضنا واستخدمنا نموذج حساب الاستاذ على شكل حرف ( T ) وذكرنا انه ليس بالنموذج الوحيد ، وانما هو أحد النماذج التى يمكن استخدامها . وسوف نعرض هنا نموذجا آخر لحساب الاستاذ يطلق عليه حساب الاستاذ ذو الرصيد المتحرك . ويتكون هذا النموذج من الخانات الآتية من اليمين الى اليسار :

١ ـ خانة لتاريخ العملية . ٢ ـ خانة لبيان الطرف المقابل فى العمليه ٣ ـ خانة لصفحة اليومية التى تم اثبات العملية فيها . ٤ ـ خانة للمبالغ التى يجعل بها الحساب مدينا . ٥ ـ خانة للمبالغ التى يجعل بها الحساب دائنا . ٦ ـ خانة لرصيد الحساب . هذا وتظهر الخانة الاخيرة رصيد الحساب بعد ترحيل كل عملية من العمليات وسوف نستخدم هذا النموذج لحساب الاستاذ لاستكمال مثالنا التوضيحى الجارى .

وتكون الخطوة التالية فى الدورة المحاسبية هى الترحيل لحسابات الاستاذ ، ومادمنا طبعا فى بداية الفترة المحاسبية فيصبح من الضرورى أن نقوم أولا بفتح حسابات للعناصر التى تظهر فى الميزانية الافتتاحية ، ثم نضيف اليها الحسابات التى تقتضيها طبيعة العمليات التى تم اجراؤها خلال الفترة . وتظهر حسابات الاستاذ لمثالنا التوضيحى كما يلى :

ح/الاثاث والتركيبات

| التاريخ | البيـــان | رقم اليومية | مدين | دائن | رصيد |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| | | | جنيه | جنيه | جنيه |
| ٨٥/١/١ | رصيد | | | | ١٢٥٠٠ |

## ح / السيارات

| ٨٥/١/١ | رصيد | | | | ١٢ر٠٠٠ |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٥ | من ح/السيارات المباعة | | | ٤ر٠٠٠ | ٩ر٠٠٠ |

## ح/المواد والمهمات

| ٨٥/١/١ | رصيد | | | | ٦ر٧٠٠ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٨٥/١/٣١ | من ح/المواد والمهمات المستخدمة ( تسوية ) | | | ٢ر٧٠٠ | ٤ر٠٠٠ |

## ح / البضاعة

| ٨٥/١/١ | رصيد | | | | ٥ر٣٠٠ |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/ ٧ | الى ح/الدائنين | | ٨ر٥٠٠ | | ١٣ر٨٠٠ |
| ١/٢٣ | الى ح/النقدية | | ٦ر٥٠٠ | | ٢٠ر٣٠٠ |
| ١/٣١ | من ح/تكلفة البضاعة المباعة ( تسوية ) | | | ٨ر٩٥٠ | ١١ر٣٥٠ |

## ح/العملاء

| ٨٥/١/١ | رصيد | | | | ٢٤ر٥٠٠ |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/ ٣ | الى ح/مبيعات الخدمات | | ٥٥٠ | | ٢٥ر٠٥٠ |
| ١/ ٧ | من ح/النقدية | | | ٢ر٣٠٠ | ٢٢ر٧٥٠ |
| ١/ ٩ | الى ح/مبيعات البضاعة | | ٣ر١٠٠ | | ٢٥ر٨٥٠ |
| ١/٢٦ | الى ح/مبيعات الخدمات | | ٦٤٠ | | ٢٦ر٤٩٠ |

## ح / اوراق القبض

| التاريخ | البيان | مدين | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|
| ١/١/٨٥ | رصيد | | | ١٠ر٠٠٠ |
| ١/٢٩ | من ح/النقدية | | ٥ر٠٠٠ | ٥ر٠٠٠ |

## ح / النقديه

| التاريخ | البيان | مدين | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|
| ١/١/٨٥ | رصيد | | | ٤٠ر٠٠٠ |
| ١/١ | الى ح/راس المال | ٢٥ر٠٠٠ | | ٦٥ر٠٠٠ |
| ١/٣ | الى ح/مبيعات الخدمات | ٧٠٠ | | ٦٥ر٧٠٠ |
| ١/٥ | الى ح/السيارة المباعة | ٢ر٨٠٠ | | ٦٨ر٥٠٠ |
| ١/٩ | الى ح/العملاء | ٢ر٣٠٠ | | ٧٠ر٨٠٠ |
| ١/٩ | الى ح/مبيعات البضاعة | ٧ر٢٠٠ | | ٧٨ر٠٠٠ |
| ١/١ | من مذكورين : | | | |
| | (اجور واجور مستحقة) | | ٢ر٦٠٠ | ٧٥ر٤٠٠ |
| ١/١١ | من ح/التأمين المقدم | | ٦٠٠ | ٧٤ر٨٠٠ |
| ١/١١ | من ح/الايجار المقدم | | ١ر٢٠٠ | ٧٣ر٦٠٠ |
| ١/٧ | من ح/المصروفات العمومية | | ٣ر٢٠٠ | ٧٠ر٤٠٠ |
| ١/٢٣ | من ح/البضاعة | | ٦ر٥٠٠ | ٦٣ر٩٠٠ |
| ١/٢٣ | الى ح/مبيعات البضاعة | ٧ر٦٥٠ | | ٧١ر٥٥٠ |
| ١/٢٦ | الى ح/مبيعات الخدمات | ٣ر٦٨٠ | | ٧٥ر٢٣٠ |
| ١/٢٦ | من ح/الاعلان المقدم | | ٥٥٠ | ٧٤ر٦٨٠ |
| ١/٢٩ | من ح/الدائنون | | ١٢ر٠٠٠ | ٦٢ر٦٨٠ |
| ١/٢٩ | الى ح/أوراق القبض | ٥ر٠٠٠ | | ٦٧ر٦٨٠ |

## ح / راس المال

| التاريخ | البيان | مدين | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|
| ١/١/٨٥ | رصيد | | | ٥٠ر٠٠٠ |
| ١/١ | من ح/النقدية | | ٢٥ر٠٠٠ | ٧٥ر٠٠٠ |

## د / ارباح محجوزة

| التاريخ | البيان | | مدين | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ /١/٨٥ | رصيد | | | | ٩ر٣٠٠ |
| ١/٣١ | الى د/الحساب الختامى (اقفال خسائر الشهر) | | ٨٣٠ | | ٨ر٤٧٠ |

## د / قرض البنك

| التاريخ | البيان | | مدين | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ /١/٨٥ | رصيد | | | | ٢٠ر٠٠٠ |

## د / الدائنون

| التاريخ | البيان | | مدين | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ /١/٨٥ | رصيد | | | | ١٧ر٠٠٠ |
| ١/ ٧ | من د / البضاعة | | | ٨ر٥٠٠ | ٢٥ر٥٠٠ |
| ١/٢٩ | الى د / النقدية | | ١٢ر٠٠٠ | | ١٣ر٥٠٠ |

## د/اجور مستحقة

| التاريخ | البيان | | مدين | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ /١/٨٥ | رصيد | | | | ١ر٢٠٠ |
| ١/ ٩ | الى د/النقدية | | ١ر٢٠٠ | | — |
| ١/٣١ | من د/الاجور (تسوية) | | | ٣ر١٢٠ | ٣ر١٢٠ |

## د/مخصص اهلاك اثاث وتركيبات

| التاريخ | البيان | | مدين | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|
| ١ /١/٨٥ | رصيد | | | | ١ر٥٠٠ |
| ١/٣١ | من د/اهلاك اثاث وتركيبات (تسوية) | | | ٥٠ | ١ر٥٥٠ |

د/مخصص اهلاك سيارات

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١/١/٨٥ | رصيد | | | ٢ر٠٠٠ |
| ١/٥ | الى د/السيارة المباعة | ١ر٠٠٠ | | ٢ر٠٠٠ |
| ١/٣١ | من د/اهلاك سيارات ( تسوية ) | | ١٠٠ | ٢ر١٠٠ |

د / مبيعات الخدمات

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٣/١/٨٥ | من مذكورين ( نقدية وعملاء ) | | ١ر٢٥٠ | ١ر٢٥٠ |
| ١/٢٦ | من مذكورين ( نقدية وعملاء ) | | ٤ر٣٢٠ | ٥ر٥٧٠ |
| ١/٣١ | الى د/الحساب الختامى ( اقفال ) | ٥ر٥٧٠ | | — |

د/السيارة المباعة

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١/٥ | الى د/السيارات | ٤ر٠٠٠ | | ٤ر٠٠٠ |
| » | من د/مخصص اهلاك السيارات | | ١ر٠٠٠ | ٣ر٠٠٠ |
| » | من د/النقدية | | ٢ر٨٠٠ | ٢٠٠ |
| » | من د/ارباح وخسائر راسمالية | | ٢٠٠ | — |

د/مبيعات البضاعة

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١/٩ | من مذكورين ( نقدية وعملاء ) | | ١٠ر٣٠٠ | ١٠ر٣٠٠ |
| ١/٢٣ | من د/النقدية | | ٧ر٦٥٠ | ١٧ر٩٥٠ |
| ١/٣١ | الى د/الحساب الختامى ( اقفال ) | ١٧ر٩٥٠ | | — |

## د/ارباح وخسائر راسمالية

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٥ /١ | الى د/السيارة المباعة | ٢٠٠ | | ٢٠٠ |
| ١/٣١ | من د/الحساب الختامى ( اقفـال ) | | ٢٠٠ | — |

## د / الاجـور

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٩ /١ | الى د/النقدية | ١ر٤٠٠ | | ١ر٤٠٠ |
| ١/٣١ | الى د/الاجور المستحقة ( تسوية ) | ٣ر١٢٠ | | ٤ر٥٢٠ |
| ١/٣١ | من د/الحساب الختامى ( اقفال ) | | ٤ر٥٢٠ | — |

## د/التأمين المقـدم

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١/١١ | الى د/النقـدية | ٦٠٠ | | ٦٠٠ |
| ١/٣١ | من د/تأمين ضد الحريق ( تسوية ) | | ٥٠ | ٥٥٠ |

## د/الايجـار المقـدم

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١/١١ | الى د/النقدية | ١ر٢٠٠ | | ١ر٢٠٠ |
| ١/٣١ | من د/ايجار المبانى (تسوية) | | ٥٠ | ١ر١٥٠ |

## د/المصروفات العمومية

| التاريخ | البيان | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١/١٧ | الى د/النقدية | ٣ر٢٠ | | ٣ر٢٠٠ |
| ١/٣١ | الى د/المصروفات العمومية المستحقة ( تسوية ) | ٤ر١٣ | | ٧ر٣٣٠ |
| ١/٣١ | من د/الحساب الختامى (اقفال) | | ٧ر٢٣٠ | — |

| ١/٢٦ | الى حـ/النقدية | | ٥٥٠ | | ٥٥٠ |
|---|---|---|---|---|---|

هذا ويتطلب استخدام هـذا النموذج الموضـح بعاليه من حسابات الاستاذ التفهم الواعى للحسابات المدينة بطبيعتها وهى الاصول والمصروفات، والحسابات الدائنة بطبيعتها وهى الخصوم والايرادات . فالمدقق فى خانة الرصيد من كل حساب من الحسابات الموضحة بعاليه قد لا يعرف ما اذا كان هذا الرصيد مدينا او دائنا الا اذا عرف طبيعة الحساب الذى يحمل هذا الرصيد . وغالبا ما يتم التمييز بين الارصدة المدينة والدائنة فى الحياة العملية عن طريق تدوين الارصدة الدائنة بالمداد الاحمر . ويلاحظ ايضا ان طبيعة الرصيد وكونه مدينا او دائنا تحدد اثر العملية التى يتـم ترحيلهـا للحساب عليه من حيث زيادته او نقصه . فيؤدى جعل احد حسابات الاصول مدينا الى زيادة الرصيد المدين للحساب بالمبلغ الذى جعل به مدينا ، بينما يؤدى جعل احد حسابات الخصوم او الايرادات مدينا الى نقص الرصـيد الدائن للحساب بالمبلغ الذى جعل به مدينا .

هذا ويلاحظ أيضا انه يتم استخراج رصيد جديد للحساب بعد ترحيل كل عملية ويتم ذلك عن طريق القواعد الآتية :

بالنسبة لحسابات الاصول والمصروفات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخانة المدين

أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم ـ القيد الذى يتم ترحيله لخانة الدائن

بالنسبة لحسابات الخصوم والايرادات :

الرصيد الجديد = الرصيد القديم ـ القيد الذى يتم ترحيله لخانة المدين

أو الرصيد الجديد = الرصيد القديم + القيد الذى يتم ترحيله لخانة الدائن

وباختصار فان جعل احدى حسابات الاصول او المصروفات مدينا يؤدى الى زيادة الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب مدينا ، بينما جعل احد هذه الحسابات دائنا يؤدى الى نقص الرصيد بمقدار المبلغ الذى يجعل به الحساب دائنا . والعكس صحيح بالنسبة لحسابات الخصوم والمصروفات.

**٣ ـ جـ ـ اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، واعداد ورقة العمل واجراء التسويات :**

لا يحتاج الامر فى ظل استخدام نموذج حسابات الاستاذ ذو الرصيد المتحرك الى ترصيد الحسابات ، حيث ارصدتها متاحة مقابل آخر قيد فى كل منها . وبذلك يستطيع المحاسب اعداد ميزان المراجعة من هذه الارصدة فى اى وقت ، كما تستطيع الادارة التعرف على رصيد اى حساب فى اى وقت تشاء .

وكما سبق ان ذكرنا فى بداية هذا الفصل ، عند تلخيص خطوات الدورة المحاسبية ، فان المحاسب اذا استعان بورقة العمل لاغراض اجراء التسويات واعداد قيود التسوية والاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية العمومية يستطيع اعداد ميزان المراجعة على ورقة العمل مباشرة حيث لا فرق بين ميزان المراجعة قبل التسويات الذى يتم اعداده فى صورة مستقلة ، وميزان المراجعة كما يظهر فى ورقة العمل قبل التسويات . وعلى هذا الاساس نقوم باعداد ميزان المراجعة لارصدة حسابات الاستاذ على ورقة العمل . لاحظ ان الارصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة هى تلك التى تظهر فى الحساب قبل قيد التسوية مباشرة ( وتظهر فى الحسابات تحتها سطر ) .

وبعد ان يتم اعداد ميزان المراجعة ويتم التأكد من توازنه نقوم باجراء التسويات فى الخانتين المخصصتين لذلك على ورقة العمل . وفى مثالنا التوضيحى نجد ان التسويات الواجب اجراؤها فى ١٩٨٥/١/٣١ هى كالآتى

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٨٥

| اسم الحساب | ميزان المراجعة | | التسويات | |
|---|---|---|---|---|
| | مدين | دائن | مدين | دائن |
| الاثاث والتركيبات | ١٢ر٥٠٠ | | | |
| السيارات | ٩ر٠٠٠ | | | |
| المواد والمهمات | ٦ر٧٠٠ | | | ٢ر٧٠٠ (٧) |
| البضاعة | ٢٠ر٣٠٠ | | | ٨ر٩٥٠ (٦) |
| العملاء | ٢٦ر٤٩٠ | | | |
| اوراق القبض | ٥ر٠٠٠ | | | |
| النقدية | ٦٧ر٦٨٠ | | | |
| راس المال | | ٧٥ر٠٠٠ | | |
| ارباح محجوزة | | ٩ر٣٠٠ | | |
| قرض البنك | | ٢٠ر٠٠٠ | | |
| الدائنون | | ١٣ر٥٠٠ | | |
| مخصص اهلاك الاثاث | | ١ر٥٠٠ | | ٥٠ (٨) |
| مخصص اهلاك سيارات | | ٢ر٠٠٠ | | ١٠٠ (٩) |
| مبيعات خدمات | | ٥ر٥٧٠ | | |
| مبيعات البضاعة | | ١٧ر٩٥٠ | | |
| ارباح وخسائر رأسمالية | ٢٠٠ | | | |
| الاجور | ١ر٤٠٠ | | ٣ر١٢٠ (٤) | |
| التأمين المقدم | ٦٠٠ | | | ٥٠ (١) |
| الايجار المقدم | ١ر٢٠٠ | | | ٥٠ (٢) |
| المصروفات العمومية | ٣ر٢٠٠ | | ٤ر١٣٠ (٥) | |
| الاعلان المقدم | ٥٥٠ | | | |
| | ١٥٤ر٨٢٠ | ١٥٤ر٨٢٠ | | |

شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة

تابع ورقة العمل عن شهر يناير ١٩٨٥

| ميزان المراجعة بعد التسويات | | الحساب الختامى | | الميزانية العمومية | |
|---|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن |
| ١٢ر٥٠٠ | | | | ١٢ر٥٠٠ | |
| ٩ر٠٠٠ | | | | ٩ر٠٠٠ | |
| ٤ر٠٠٠ | | | | ٤ر٠٠٠ | |
| ١١ر٣٥٠ | | | | ١١ر٣٥٠ | |
| ٢٦ر٤٩٠ | | | | ٢٦ر٤٩٠ | |
| ٥ر٠٠٠ | | | | ٥ر٠٠٠ | |
| ٦٧ر٦٨٠ | | | | ٦٧ر٦٨٠ | |
| | ٧٥ر٠٠٠ | | | | ٧٥ر٠٠٠ |
| | ٩ر٣٠٠ | | | | ٩ر٣٠٠ |
| | ٣٠ر٠٠٠ | | | | ٣٠ر٠٠٠ |
| | ١٣ر٥٠٠ | | | | ١٣ر٥٠٠ |
| | ١ر٥٥٠ | | | | ١ر٥٥٠ |
| | ٢ر١٠٠ | | | | ٢ر١٠٠ |
| | ٥ر٥٧٠ | | ٥ر٥٧٠ | | |
| | ١٧ر٩٥٠ | | ١٧ر٩٥٠ | | |
| ٣٠٠ | | ٢٠٠ | | | |
| ٤ر٥٢٠ | | ٤ر٥٢٠ | | | |
| ٥٥٠ | | | | ٥٥٠ | |
| ١ر١٥٠ | | | | ١ر١٥٠ | |
| ٧ر٣٣٠ | | ٧ر٣٢٠ | | | |
| ٥٥٠ | | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| تأمين ضد الحريق | | | ٥٠ (١) | |
| ايجار مبانى | | | ٣٥٠ (٢) | |
| ايجار مستحق | | | | ٣٠٠ (٢) |
| الفوائد الدائنة | | | | ٥٠ (٣) |
| الفوائد الدائنة المستحقة | | | ٥٠ (٣) | |
| أجور مستحقة | | | | ٣ر١٢٠ (٤) |
| مصروفات عمومية مستحقة | | | | ٤ر١٣٠ (٥) |
| تكلفة البضاعة المباعة | | | ٨ر٩٥٠ (٦) | |
| مواد مهمات مستخدمة | | | ٢ر٧٠٠ (٧) | |
| اهلاك اثاث وتركيبات | | | ٥٠ (٨) | |
| اهلاك سيارات | | | ١٠٠ (٩) | |
| فوائد مدينة | | | ١٥٠ (١٠) | |
| فوائد مدينة مستحقة | | | | ١٥٠ (١٠) |
| | | | ١٩ر٦٥٠ | ١٩ر٦٥٠ |
| خسائر الشهر | | | | |

١ ـ التأمين الذى قامت الشركة بسداده فى ١/١١ يغطى سنة كاملة اعتبارا من ٨٥/١/١ وقد اعتبر هذا السداد كاصل من الاصول باسم التأمين المقدم ، وبنهاية شهر يناير تكون الشركة قد استفادت بمقدار $\frac{١}{١٢}$ من خدمة التأمين ، وبالتالى يتحول ما يقابل ذلك من تأمين مقدم الى مصروف . ولذلك نجد أن القيد رقم (١) فى خانة التسويات يجعل التأمين ضد الحريق (مصروف) مدينا مقابل جعل التأمين المقدم (اصل) دائنا بمبلغ ٥٠ جنيه (٦٠٠ × $\frac{١}{١٢}$).

٢ ـ تقوم الشركة باستئجار مبنى يبلغ ايجاره الشهرى ٣٠٠ جنيه ، كما ورد فى بيانات المثال بتاريخ ١/٢١ لم يسدد بعد . وبالاضافة الى ذلك فقد استأجرت الشركة مبنى آخر اعتبارا من ١/١٥ مقابل ايجار سنوى قدره ١ر٢٠٠ جنيه تم سدادها واعتبرت ايجارا مقدما . وقد استفاد شهر يناير بما يعادل نصف شهر ايجار للمبنى الجديد المدفوع ايجاره مقدما كما استفاد

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٥٠ | | ٥٠ | | | |
| ٣٥٠ | | ٣٥٠ | | | |
| | ٣٠٠ | | | | ٣٠٠ |
| | ٥٠ | | ٥٠ | | |
| ٥٠ | | | | ٥٠ | |
| | ٣ر١٢٠ | | | | ٣ر١٢٠ |
| | ٤ر١٣٠ | | | | ٤ر١٣٠ |
| ٨ر٩٥٠ | | ٨ر٩٥٠ | | | |
| ٢ر٧٠٠ | | ٢ر٧٠٠ | | | |
| ٥٠ | | ٥٠ | | | |
| ١٠٠ | | ١٠٠ | | | |
| ١٥٠ | | ١٥٠ | | | |
| | ١٥٠ | | | | ١٥٠ |
| ١٦٢ر٧٢٠ | ١٦٢ر٧٢٠ | | | | |
| | | | ٨٣٠ | ٨٣٠ | |
| | | ٢٤ر٤٠٠ | ٢٤ر٤٠٠ | ١٣٩ر١٥ | ١٣٩ر١٥٠ |

من ايجار المبنى القديم بالكامل عن الشهر ، ويبلغ ايجار نصف شهر ٥٠ جنيه (١٢٠٠ × $\frac{١}{١٢}$ × $\frac{١}{٢}$ للمبنى الجديد تضاف على ايجار المبنى القديم ٣٠٠ جنيه ليكون مصروف الايجار ٣٥٠ جنيه ويجعل بها حساب الايجار مدينا . ويجعل حساب الايجار المقدم ( أصل ) دائن بمبلغ ٥٠ جنيه ، كما يجعل حساب الايجار المستحق ( التزام ) دائنا بمبلغ ٣٠٠ جنيه كما يتضح فى خانة التسويات .

٣ ــ تمثل هذه التسوية التى تم اكتسابها على حسابات العملاء طبقا للاتفاق وتعتبر من ايرادات الشهر ، كما تعتبر ايضا من الاصول ، وحسابها كالآتى : ١٠ر٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{١}{١٢}$ = ٥٠ جنيه . وقد جعلنا حساب الفوائد الدائنة ( ايرادات ) دائنا بها مقابل جعل حساب الفوائد الدائنة المستحقة ( أصول ) مدينا .

٤ ــ تسوية الاجور المستحقة كما هو وارد فى المعلومات المعطاة بتاريخ

١/٣١ حيث جعلنا حساب الاجور ( مصروف ) مدينا ، وحساب الاجور المستحقة ( التزام ) دائنا .

٥ ــ تسوية المصروفات العمومية المستحقة كما هو وارد فى المعلومات المعطاة بتاريخ ١/٣١ ، حيث جعلنا حساب المصروفات العمومية (مصروف) مدينا ، وحساب مصروفات عمومية مستحقة ( التزام ) دائنا .

٦ ــ تسوية حساب البضاعة لتكلفة البضاعة المباعة .

٧ ــ تسوية حساب المواد والمهمات لتكلفة المواد والمهمات المستخدمة.

٨ ، ٩ ــ اثبات الاهلاك عن الشهر .

١٠ ــ حساب الفائدة على قرض البنك لمدة شهر يناير (٣٠٫٠٠٠ × $\frac{٩}{١٠٠}$ × $\frac{١}{١٢}$ = ١٥٠ جنيه ) وتحميلها على مصروفات الشهر ، حيث جعلنا حساب الفوائد المدينة ( مصروف ) مدينا ، وجعلنا حساب الفوائد المدينة المستحقة ( التزام ) دائنا .

وباجراء التسويات السابقة على ورقة العمل يمكن التوصل الى الارصدة الجديدة للحسابات كما تظهر فى ميزان المراجعة بعد التسويات حيث نجد مثلا أن حساب المواد والمهمات كان رصيده مدينا بمبلغ ٦٫٧٠٠ جنيه قبل التسوية ، وجعل دائنا فى التسوية رقم (٧) بمبلغ ٢٫٧٠٠ جنيه تستنزل من رصيده المدين ليصبح الرصيد بعد التسوية مدينا بمبلغ ٤٫٠٠٠ جنيه . ونجد مثلا أن مخصص اهلاك الاثاث كان رصيده دائنا بمبلغ ١٫٥٠٠ جنيه قبل التسويات ، وجعل دائنا بالتسوية رقم (٨) بمبلغ ٥٠ جنيه تضاف لرصيده الدائن ليصبح ١٫٥٥٠ جنيه .

ومن واقع ورقة العمل يتم اجراء قيد التسوية التالي ( يمكن اجراء كل قيد على حدة ) :

**من مذكورين**

| | |
|---|---|
| ٥٠ | د / التأمين ضد الحريق |
| ٣٥٠ | د / ايجار المبانى |
| ٥٠ | د/الفوائد الدائنة المستحقة |
| ٣٫١٢٠ | د / الاجور |
| ٤٫١٣٠ | د/المصروفات العمومية |
| ٨٫٩٥٠ | د/تكلفة البضاعة المباعة |
| ٢٫٧٠٠ | د/مواد ومهمات مستخدمة |
| ٥٠ | د/اهلاك اثاث وتركيبات |
| ١٠٠ | د/اهلاك سيارات |
| ١٥٠ | د/فوائد مدينة |

**الى مذكورين**

| | |
|---|---|
| ٥٠ | د/الايجار المقدم |
| ٥٠ | د/التأمين المقدم |
| ٣٠٠ | د/الايجار المستحق |
| ٥٠ | د/الفوائد الدائنة |
| ٣٫١٢٠ | د/الاجور المستحقة |
| ٤٫١٣٠ | د/مصروفات عمومية مستحقة |
| ٨٫٩٥٠ | د/البضـــاعة |
| ٢٫٧٠٠ | د/المواد والمهمات |
| ٥٠ | د/مخصص اهلاك أثاث |
| ١٠٠ | د/مخصص اهلاك سيارات |
| ١٥٠ | د/فوائد مدينة مستحقة |

اثبات التسويات عن الشهر

---

وبترحيل هذا القيد الى الحسابات الخاصة به ، تصبح حسابات الايرادات والمصروفات معدة للاقفال فى الحساب الختامى عن الشهر . هذا وقد قمنا بترحيل التسويات الخاصة بالحسابات الواردة فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى الحسابات التى سبق فتحها فى البند السابق . اما الحسابات التى نشأت عن التسويات فنعرضها فيما يلى ( ويراعى اننا ميزنا قيود لتسوية فى الحسابات المختلفة بوضع لفظة (تسوية) وضعت بين قوسين مقابل كل قيد تسوية يتم ترحيله للحسابات . ويظهر ميزان المراجعة قبل اجراء التسويات الرصيد السابق على قيد التسوية مباشرة فى كل حساب . اما ميزان المراجعة بعد التسويات فتظهر فيه ارصدة الحسابات بعد اجراء التسويات وتعديل ارصدة الحسابات المعنية بها ) .

### ح / تأمين ضد الحريق

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | الى ح/تأمين مقدم (تسوية) | | ٥٠ | | ٥٠ |
| | من ح/الحساب الختامى ( اقفال ) | | | ٥٠ | — |

### ح/ايجار المبانى

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | الى مذكورين (تسوية) | | ٣٥٠ | | ٣٥٠ |
| | من ح/الحساب الختامى ( اقفال ) | | | ٣٥٠ | — |

### ح/الايجار المستحق

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | من ح/ايجار المبانى (تسوية) | | | ٣٠٠ | ٣٠٠ |

### ح/الفوائد الدائنة

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | من ح/الفوائد الدائنة المستحقة ( تسوية ) | | | ٥٠ | ٥٠ |
| | الى ح/الحساب الختامى ( اقفال ) | | ٥٠ | | |

### ح/ الفوائد الدائنة المستحقة

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | الى ح/الفوائد الدائنة ( تسوية ) | | ٥٠ | | ٥٠ |

### ح/مصروفات عمومية مستحقة

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | من ح/مصروفات عمومية ( تسوية ) | | | ٤ر١٣٠ | ٤ر١٣٠ |

### ح / تكلفة البضاعة المباعة

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | الى ح/البضاعة (تسوية) | | ٨ر٩٥٠ | | ٨ر٩٥٠ |
| | من ح/الحساب الختامى | | | | — |
| ١/٣١ | ( اقفال ) | | | ٨ر٩٥٠ | |

### ح / مواد ومهمات مستخدمة

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | الى ح/مواد ومهمات ( تسوية ) | | ٢ر٧٠٠ | | ٢ر٧٠٠ |
| | من ح/الحساب الختامى | | | | |
| ١/٣١ | ( اقفال ) | | | ٢ر٧٠٠ | — |

### ح / اهلاك اثاث وتركيبات

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | الى ح/مخصص اهلاك اثاث ( تسوية ) | | ٥٠ | | ٥٠ |
| | من ح/الحساب الختامى | | | | |
| ١/٣١ | ( اقفال ) | | | ٥٠ | — |

### ح/اهلاك سيارات

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | الى ح/مخصص اهلاك سيارات ( تسوية ) | | ١٠٠ | | ١٠٠ |
| | من ح/الحساب الختامى | | | | |
| ١/٣١ | ( اقفال ) | | | ١٠٠ | — |

ح / فوائد مدينة

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | الى ح/فوائد مدينة مستحقة ( تسوية ) | | ١٥٠ | | ١٥٠ |
| ١/٣١ | من ح/الحساب الختامى ( اقفال ) | | | ١٥٠ | — |

ح / فوائد مدينة مستحقة

| التاريخ | البيان | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/٣١ | من ح/فوائد مدينة | | | ١٥٠ | ١٥٠<br>— |

**٣ ـ د ـ قيود الاقفال واعداد الحساب الختامى :**

بعد أن يتم اجراء التسويات واثباتها دفتريا وترحيلها للحسابات الخاصة بها ، تصبح ارصدة الحسابات كما هى ظاهرة فى ميزان المراجعة بعد التسويات كما يتضح من ورقة العمل . ويمكن للمحاسب ان يعتمد على هذه الارصدة فى اجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامى ، حيث تصبح حسابات الايرادات والمصروفات بعد اجراء التسويات معدة للاقفال فى الحساب الختامى ، ونعرض فيما يلى قيود الاقفال للمثال التوضيحى .

**اقفال حسابات الايرادات :**

لما كانت ارصدة حسابات الايرادات دائنة بطبيعتها ، فانها تجعل مدينة بهذه الارصدة حتى يتم اقفالها ، ولما كانت الايرادات تظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى ، فان هذا الحساب يجعل دائنا عند إقفال ارصدة حسابات الأيرادات فيه . ويكون القيد كالآتى :

**من مذكورين :**

| | |
|---|---|
| ٥ر٥٧٠ | ح/مبيعات خدمات |
| ١٧ر٩٥٠ | ح/مبيعات بضاعة |
| ٥٠ | ح/الفوائد الدائنة |
| ٢٣ر٥٧٠ | الى ح/الحساب الختامى |

اقفال أرصدة حسابات الايرادات فى الحساب الختامى عن شهر يناير .

**اقفال حسابات المصروفات :**

تكون أرصدة حسابات المصروفات مدينة بطبيعتها ، ومن ثم يلزم لاقفالها جعل الحسابات دائنة بها مقابل جعل الحساب الختامى مدينا كالآتى :

| | |
|---|---|
| ٢٤ر٤٠٠ | من ح/الحساب الختامى |

**الى مذكورين :**

| | |
|---|---|
| ٢٠٠ | ح/ارباح وخسائر رأسمالية (رصيد مدين) |
| ٤ر٥٢٠ | ح/الاجور |
| ٧ر٣٢٠ | ح/المصروفات العمومية |
| ٥٠ | ح/تأمين ضد الحريق |
| ٣٥٠ | ح/ايجار مبانى |
| ٨ر٩٥٠ | ح/تكلفة البضاعة المباعة |
| ٢ر٧٠٠ | ح/مواد ومهمات مستخدمة |
| ٥٠ | ح/اهلاك اثاث وتركيبات |
| ١٠٠ | ح/اهلاك سيارات |
| ١٥٠ | ح/فوائد مدينة |

اقفال حسابات المصروفات فى الحساب الختامى عن الشهر

وعند ترحيل قيود الاقفال تصبح حسابات المصروفات والايرادات بدون ارصدة . وقد قمنا بترحيل هذه القيود للحسابات السابقة ووضحنا قيود الاقفال بوضع لفظة ( اقفال ) مقابل كل منها . ويظهر الحساب الختامى لشركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة كالآتى :

**شركة صبحى عبد الحميد للخدمات والتجارة**

**الحساب الختامى عن شهر يناير ١٩٨٥**

| جنيه | | جنيه | |
|---|---|---|---|
| ٢٠٠ | الى ح/ارباح وخسائر راسمالية | ٥٧٠ر٥ | من ح/مبيعات الخدمات |
| ٥٢٠ر٤ | الى ح/الاجور | ٩٥٠ر١٧ | من ح/مبيعات البضاعة |
| ٣٣٠ر٧ | الى ح / المصروفات العمومية | ٥٠ | من ح/الفوائد الدائنة |
| ٥٠ | الى ح/التامين ضدالحريق | | |
| ٣٥٠ | الى ح/ايجار المبانى | | |
| ٩٥٠ر٨ | الى ح/تكلفة البضاعة المباعة | | |
| ٧٠٠ر٢ | الى ح/مواد ومهمات مستخدمة | | |
| ٥٠ | الى ح/اهلاك اثاث وتركيبات | ٨٣٠ | رصيد مدين ( خسائر الشهر ) (من ح/الارباح المحتجزة) |
| ١٠٠ | الى ح/اهلاك سيارات | | |
| ١٥٠ | الى ح/فوائد مدينة | | |
| ٤٠٠ر٢٤ | | ٤٠٠ر٢٤ | |

ولما كانت الايرادات عن الشهر اقل من المصروفات فان الفرق بينهما يمثل خسائر ، وقد ظهر كمتمم حسابى للجانب الدائن من الحساب الختامى ، وتخصم الخسائر فى العادة من الارباح المحتجزة اذا كان رصيدها يكفى لتغطية

هذه الخسائر ، أو تظهر مخصومة من حقوق الملكية فى جانب الخصوم فى الميزانية . كما يرى البعض امكانية اظهار الخسائر فى جانب الاصول فى الميزانية . ونحن نفضل اظهار الخسائر مخصومة من حقوق الملكية ، أو اقفالها فى حساب الارباح المحتجزة ان وجدت .

ويكون قيد اقفال الخسائر فى الارباح المحتجزة عن الشهر كالآتى :

٨٣٠ من حـ/الارباح المحجوزة

٨٣٠ الى حـ/الحساب الختامى

اقفال الرصيد المدين لخسائر الشهر فى حساب الارباح المحجوزة .

---

وبذلك يتبقى من خطوات الدورة المحاسبية اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية .

**٣ ـ هـ ـ ميزان المراجعة بعد الاقفال وتصوير الميزانية العمومية :**

يظهر فى ميزان المراجعة بعد الاقفال ارصدة الاصول والخصوم المحولة للفترة المحاسبية التالية . وتمثل الاصول الموارد المتاحة للمشروع للاستخدام فى العملية الانتاجية ، كما تمثل الخصوم هيكل تمويل الحصول على هذه الموارد ومقدار الالتزامات التى تقع على عاتق المشروع . ويظهر العمودان المخصصان للميزانية العمومية فى ورقة العمل فى واقع الامر ميزان المراجعة بعد الاقفال والذى يحتوى على ارصدة حسابات الميزانية ، ذلك فيما عدا اقفال خسائر ( او ارباح ) الفترة فى حساب الارباح المحجوزة (ان وجدت) وبالتالى يمكن تصوير الميزانية العمومية من ورقة العمل مباشرة وهى للمثال تحت البحث كالآتى :

شركة محى عبد الحميد للخدمات والتجارة

الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١/٣١

**اصول**

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **الاصول الثابتة :** | | |
| الاثاث والتركيبات | ١٢ر٥٠٠ | |
| ـ مخصص اهلاك اثاث وتركيبات | ١ر٥٥٠ | |
| | | ١٠ر٩٥٠ |
| سيارات | ٩ر٠٠٠ | |
| ـ مخصص اهلاك | ٢ر١٠٠ | |
| سيارات | | ٦ر٩٠٠ |
| مجموع الاصول الثابتة | | ١٧ر٨٥٠ |
| **الأصول المتداولة :** | | |
| مواد ومهمات | ٤ر٠٠٠ | |
| بضاعة | ١١ر٣٥٠ | |
| عملاء | ٢٦ر٤٩٠ | |
| اوراق قبض | ٥ر٠٠٠ | |
| يجار مقدم | ١ر١٥٠ | |
| تأمين مقدم | ٥٥٠ | |
| اعلان مقدم | ٥٥٠ | |
| فوائد دائنة مستحقة | ٥٠ | |
| نقدية | ٦٧ر٦٨٠ | |
| مجموع الاصول المتداولة | | ١١٦ر٨٢٠ |
| مجموع الاصول = | | ١٣٤ر٦٧٠ |

**خصوم**

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **حقوق الملكية :** | | |
| راس المال | ٧٥ر٠٠٠ | |
| ارباح محجوزة | ٨ر٤٧٠ | |
| مجموع حقوق الملكية | | ٨٣ر٤٧٠ |
| **الالتزامات** | | |
| قرض البنك | ٣٠ر٠٠٠ | |
| دائنون | ١٣ر٥٠٠ | |
| اجور مستحقة | ٣ر١٢٠ | |
| ايجار مستحق | ٣٠٠ | |
| مصروفات عمومية مستحقة | ٤ر١٣٠ | |
| فوائد مدينة مستحقة | ١٥٠ | |
| مجموع الالتزامات | | ٥١ر٢٠٠ |
| مجموع الخصوم | | ١٣٤ر٦٧٠ |

## ٤ ـ ملخص استخدامات ورقة العمل :

من المثال التوضيحى السابق يظهر لنا ان ورقة العمل يمكن أن تفيدنا فيما يلى :

- اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات .
- اعداد التسويات ، واعداد قيود اليومية الخاصة بها .
- اعداد قيود الاقفال ، وتصوير الحساب الختامى .
- اعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ، واعداد الميزانية العمومية .

ورغم ذلك فيجب ان يكون من المفهوم للقارىء ان ورقة العمل لا تصلح بديلا لقيود التسوية وقيود الاقفال التى يجب اجراؤها فى دفتر اليومية وترحيلها للحسابات الخاصة بها فى نهاية الدورة المحاسبية . ذلك بالضرورة لأن دفتر اليومية ودفتر الاستاذ يعدان من السجلات الدائمة للمشروع التى يمكن الرجوع اليها وقت أن تقتضى الحاجة ذلك ، أما ورقة العمل فهى مجرد اداة تسهل للمحاسب القيام باجراء التسويات واجراء قيود الاقفال واعداد الحساب الختامى والميزانية . وفى بعض المشروعات يتم الاعتماد على ورقة العمل لاعداد حساب ختامى وميزانية عمومية على أساس شهرى دون اجراء قيود التسوية والاقفال حتى نهاية السنة المالية ، حيث يتم اقفال الحسابات بصفة نهائية للسنة المالية المنقضية . ولا شك أن ورقة العمل تعتبر أداة فعالة فى هذا الصدد حيث تجعل الاجراءات المحاسبية منظمة ، وتساعد فى تلخيص العمليات وتقسيمها بما يمكن من تحقيق هذا الغرض ( غرض اعداد حساب ختامى وميزانية عمومية على أساس شهرى ) بسهولة ودقة .

## تمارين

## على الفصل السابع

**التمرين الاول :**

ا ــ قامت احدى الشركات بشراء بوليصة تأمين ضد الحريق لمدة ثلاثة سنوات اعتبارا من ١٩٨٤/١/١ ، وسددت قيمة البوليصة فى ذلك التاريخ نقدا حيث بلغ ٥٠٠ر١ جنيه . وقد تم اجراء القيد الآتى فى دفتر اليومية :

٥٠٠ر١ من ح/التأمين ضد الحريق (مصروف)

٥٠٠ر١ الى ح/النقدية (أصول)

فاذا علمت ان السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام . فالمطلوب منك هو :

١ ــ اجراء قيد التسوية اللازم على هذا الاساس فى ١٩٨٤/١٢/٣١ ، وتصوير الحسابات اللازمة لترحيل القيد اليها وتحديد رصيدها .

٢ ــ قم بعرض طريقة بديلة لاثبات العملية السابقة واجراء التسوية اللازمة فى نهاية ١٩٨٤ وصور الحسابات اللازمة ايضا .

٣ ــ هل هناك خلاف فى النتائج النهائية فى كل من الحالتين السابقتين ؟ .

ب ــ بلغ مخزون البضاعة فى بداية السنة المالية لشركة عبد الحميد حسونة التجارية ٧٠٠ر٥ جنيه ، وقد تم شراء بضاعة خلال السنة بعضها نقدا والبعض الآخر على الحساب بلغت فى مجموعها ٣٠٠ر٣٢ جنيه ، وفى نهاية السنة المالية وجد أن البضاعة المتبقية تبلغ تكلفتها ٢٠٠ر٩ جنيه . قم باجراء قيود التسوية والاقفال اللازمة .

جـ ــ تقوم محلات الحذاء الاحمر بسداد أجور عمال البيع عن كل اسبوع فى اليوم الاول من الاسبوع التالى . وتبلغ الاجور اليومية ١٠٠ جنيه . وقد

انتهت السنة المالية بعد انقضاء خمسة أيام من الاسبوع الاخير فيها . قم باجراء ما يلزم من قيود تسوية .

د ـ تستثمر شركة محلات الصالون الاحمر ۲۰٫۰۰۰ جنيه فى سندات حكومية تتحصل عنها فوائد كل ستة شهور قدرها ۳۰۰ جنيه فى اول ابريل واول اكتوبر من كل عام وتنتهى السنة المالية فى ۱۲/۳۱ . قم باثبات تحصيل الفوائد الدائنة وباجراء التسويات اللازمة عن عام ۱۹۸٤ . صور حسابات الاستاذ اللازمة ثم قم باجراء ما يلزم من قيود اقفال .

هـ ـ قامت شركة التأمين العربية بتأجير احد مبانيها لشركة التجارة العربية بايجار سنوى يبلغ ۲٫٤۰۰ جنيه يسدد مقدما اعتبارا من تاريخ التأجير فى ۱۹۸٤/۳/۱ . قم باجراء القيود اللازمة لاثبات الايجار فى دفاتر كل من الشركتين على حدة ، ثم قم باجراء قيود التسوية اللازمة فى ۱۹۸٤/۱۲/۳۱ حيث تنتهى السنة المالية لكل من الشركتين .

**التمرين الثانى :**

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة السيد حسن حسنين فى ۱۲/۳۱ ، وكذلك بعض المعلومات المفيدة لأغراض اجراء التسويات فى نهاية العام .

**المطلوب :**

قم باعداد ورقة العمل للشركة ، وقم باجراء قيود التسوية والاقفال من واقع ورقة العمل للسنة المالية المنتهية فى ۱۹۸٤/۱۲/۳۱ .

شركة السيد حسن حسنين

ميزان المراجعة فى ١٩٨٤/١٢/٣١

| ارصدة مدينة | ارصدة دائنة | الحساب | ملاحظات |
|---|---|---|---|
| ٨٠٫٠٠٠ | | آلات | يبلغ الاهلاك السنوى ١٢٫٠٠٠ جنيه |
| | ١٢٫٠٠٠ | مخصص اهلاك آلات | |
| ٤٫٨٠٠ | | تأمين مقدم | يغطى سنتين اعتبارا من ٨٤/٢/١ . |
| ٢٤٠٫٦٠٠ | | بضاعة | الموجود منها فى ١٢/٣١ يبلغ ٧٤٫٢٠٠ جنيه |
| ٤٠٫٠٠٠ | | عملاء | منها ١٫٠٠٠ جنيه مشكوك فى تحصيلها |
| ٨٥٫٤٠٠ | | نقدية | |
| | ؟ | راس المال | |
| | ٢٤٫٠٠٠ | قرض البنك | |
| ١٫٥٠٠ | | فوائد مدينة | فوائد مستحقة على قرض البنك تبلغ ٢٫٠٠٠ جنيه لم تثبت بعد . |
| | ٢٩٥٫٣٠٠ | مبيعات بضاعة | |
| | ٢١٫٠٠٠ | ارباح محجوزة | |
| ٤٥٢٫٣٠٠ | ٤٥٢٫٣٠٠ | | |

**التمرين الثالث :**

فيما يلى أرصدة حسابات الاستاذ لشركة السيد عبد المتعال فى ١٩٨٤/٦/٣٠ : نقدية ٣٠٫٠٠٠ جنيه ، عملاء ٥٤٫٠٠٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ١٫٥٠٠جنيه، بضاعة ١٧٢٫٥٠٠جنيه، مبيعات بضاعة ٢٤٠٫٠٠٠

جنيه ، تأمين مقدم ٧٥٠ جنيه ، دائنون ٣٠٠٠ر٠٠٠ جنيه ، مخصص اهلاك الات ٣٠٠٠ر٢ جنيه ، آلات ٣٠٠٠ر٠٠٠ جنيه ، ارباح محجوزة ٢٤٠٠ر٠٠٠ جنيه، اجور ومرتبات ٥٢٠٠ر٠٠ جنيه ، مصروفات متنوعة ١٨٧٥٠ر جنيه ، فاذا علمت أن :

١ ـ ترغب الادارة فى زيادة مخصص الديون المشكوك فيهـا بمبلغ ٧٥٠ جنيه .

٢ ـ يخص السنة المنتهية فى ٨٤/٦/٣٠ مبلغ ١٥٠ جنيه من التأمين المقدم.

٣ ـ يبلغ اهلاك الآلات عن السنة ٣٧٥٠ر جنيه .

٤ ـ تبلغ الاجور والمرتبات المستحقة فى نهاية السنة ٢٨٥٠ر جنيه .

٥ ـ تبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٦٠٨٠٠ر جنيه .

**المطلوب :**

١ ـ اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات من واقع الارصدة السابقة على ورقة العمل وتحديد مبلغ راس المال .

٢ ـ استكمال ورقة العمل واجراء قيود التسوية والاقفال . قم باعداد حسابات استاذ ذات رصيد متحرك ودون فيها الارصدة التى تظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات ثم قم بترحيل قيود التسوية والاقفال اليهـا .

٣ ـ قم باعداد الميزانية العمومية للشركة كما تظهر فى ١٩٨٤/٦/٣٠ .

**التمرين الرابع :**

بدأت شركة الاتحـاد للاتجـار فى الادوات الرياضـية عملياتهـا فى ٨٤/٣/١ . وقد تمت العمليات التالية خلال شهر مارس .

٣/١ حصلت الشركة على راس مال قدره ٢٥٠٠٠ر٠٠٠ جنيه ، واتفقت الشركة مع بعض موردى الادوات الرياضية على توريد ما قيمة ٣٧٥٠٠ر جنيه خلال ثلاثة ايام .

٣/٢ قامت الشركة باستئجار مكان لمزاولة نشاطها مقابل ايجار سنوى قدره ٣٫٦٠٠ جنيه سدد مقدما ، وقامت الشركة بشراء أثاث وتركيبات قيمتها ٢٢٫٥٠٠ جنيه سدد منها ١٥٫٠٠٠ جنيه نقداً .

٣/٤ ورد للشركة بضاعة من الموردين تبلغ قيمتها طبقا للفواتير ٢٥٫٧٥٠ جنيه سدد منها ١٧٫٢٥٠ جنيه .

٣/٦ وردت طلبية من نادى الاتحـــاد الرياضـــى يطلب شراء ادوات رياضية بلغت قيمتها ٢٣٫٠٠٠ جنيه ووعدت الشركة باعدادها فى اقرب وقت ممكن .

٣/٩ بلغت المبيعات النقدية حتى تاريخه بخلاف طلبية الاتحاد الرياضى ٧٫٤٠٠ جنيه ، كما بلغت المبيعات على الحساب ٣٫٠٠٠ جنيه .

٣/١١ قامت الشركة بارسال طلبية الاتحاد الرياضى وحصلت مبـلغ ١٧٫٠٠٠ جنيه ووعد الاتحاد بسداد الباقى خلال سبعة ايام .

٣/١٥ اشترت الشركة بضاعة نقدا بمبلغ ٤٢٫٠٠٠ جنيه ، وسددت الباقى المستحق من ثمن الاثاث والتركيبات .

٣/١٧ قام صاحب الشركة بشراء سيارة لاستعماله الخاص من امواله الخاصة بمبلغ ٦٫٠٠٠ جنيه .

٣/١٩ تقدمت الشركة بعطاء فى احدى المناقصات لتوريد ادوات رياضية لنادى الصمود الرياضى ورست عليها المناقصة والتى تبلغ قيمتها ٧٢٫٠٠٠ جنيه كما حصلت الشركة المبلغ المستحق على نادى الاتحاد الرياضى .

٣/٢٢ كانت الشركة قد ابرمت بوليصة تأمين ضد السرقة والحريق لمدة سنة اعتبارا من ٣/١ بلغ قسطها ١٫٢٠٠ جنيه تم سدادها اليوم عندما تكرم محصل شركة التامين بالحضور لاستلام المبلغ .

٣/٢٤ ارسلت الشركة بضاعة لنادى الصمود الرياضى بلغ سعر بيعها ٥١٫٠٠٠ جنيه تحصل منها ٣٢٫٠٠٠ جنيه .

٣/٢١ سددت الشركة الاجور والمرتبات المستحقة عن الشهر والبالغ قيمتها ٥٤٠ر٥ جنيه .

ـ بلغت المياه والانارة المستخدمة عن الشهر مبلغ ٢٥٠ جنيه لم تسدد بعد .

ـ تقدر اهلاك الاثاث والتركيبات عن الشهر بمبلغ ١٥٠ جنيه .

ـ بلغت مبيعات البضاعة منذ ٣/٩ حتى نهاية الشهر والتى لم تثبت دفتريا بعد ٧٥٠ر١٢ جنيه على الحساب .

ـ سددت الشركة مبلغ ٥٠٠ر٤ جنيه للموردين .

**المطلوب :**

اتخاذ جميع الاجراءات المحاسبية من تحقق وقيد وترحيل واعداد تسويات واقفال حسابات واعداد الحساب الختامى عن شهر مارس والميزانية العمومية للشركة فى ١٩٨٤/٣/٣١ .

# الباب الثالث

## فى

## الاجراءات المحاسبية والنظام المحاسبى

## فى المشروعات التجارية والصناعية

**مقــدمة :**

بعد تناول الباب الثانى لاجراءات الدورة المحاسبية بصفة عامة دون تخصيص على أنواع معينة من المشروعات فان هـذا الباب يتناول هـذه الاجراءات بدرجة اكبر من التعمق فى المشروعات التجارية ، وبقـدر ملائم للتعرف على طبيعة نشاط المشروعات الصناعية ، كما يتناول الباب ايضا بعض المعاملات المرتبطة بمزاولة النشاط التجـارى والصناعى كالمعالجة المحاسبية للاوراق التجارية . وبالاضافة الى ذلك خصص فصلا فى هـذا الباب لتناول الدفاتر واليوميات المساعدة والحسابات الاجمالية باعتبارها من الادوات الضرورية لامكان تيسـير الاجراءات المحاسبية فى العصر الحديث وبذلك يتكون هذا الباب من ستة فصول كالآتى :

**الفصل الثامن** ويتناول الاجراءات المحاسبية **للمشروعات** التجارية ، حيث يتناول الاجراءات المتعلقة بالمبيعات وما يتعلق بها من معاملات ويتناول اجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر واجراءات حسابها فى ظل طريقة المخزون الدورى ، ثم يتناول كيفية عرض المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى فى ظل كل من طريقتى المخزون ، ويركز الفصل عمـوما على المشاكل المتعلقة بتسـجيل المبيعات وما يتعلق بها من اجراءات واجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من تسويات بحيث يمكن التوصل الى مجمل الربح وتحديد مفهومه ومضمونه .

اما **الفصل التاسع** فيتناول ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية فى المشروعات التجارية ، ويمثـل استمرارا للفصـل الثامن على اسـاس طريقـة المخزون الدورى . ويتنـاول الفصـل اقسام الايرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية ، كما يتناول اجراءات اعداد ورقة العمل واجراء التسويات واعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية فى هـذه المشروعات ، كما يتعرض الفصل ايضا الى كيفية التصرف فى الارباح الصافية

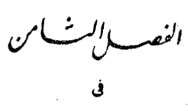
( أو الخسائر ) فى نهاية الفترة عن طريق عرض مبسط لفكرة حساب التوزيع . وينتهى الفصل بعرض نموذج الميزانية العمومية فى المشروعات التجارية .

ويتناول **الفصل العاشر** المعالجة المحاسبية للاوراق التجارية . ويوضح الفصل فى بدايته انواع الاوراق التجارية واركانها ، ثم يتناول المعالجة المحاسبية للشيكات الواردة والصادرة ، والمعالجة المحاسبية للكمبيالات والسندات الاذنية على اعتبار انها اوراق قبض ، ثم المعالجة المحاسبية للسندات الاذنية والكمبيالات على اعتبار انها اوراق دفع ، ويتعرض الفصل بعد ذلك للمعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية ، ثم ينتهى بمثال شامل لعمليات أوراق القبض واوراق الدفع .

اما **الفصل الحادى عشر** فيتناول اليوميات والدفاتر المساعدة ، حيث يعرض نموذج يومية المبيعات وكيفية استخدامها وعلاقتها باستاذ العملاء واجمالى العملاء ثم يعرض يومية المشتريات واستاذ الموردين ، ثم يوميات مردودات المشتريات وأوراق القبض ، وأوراق الدفع ، والمقبوضات ، والمدفوعات ، ثم ينتهى الفصل بعرض ملخص متكامل لليومات والدفاتر المساعدة وعلاقتها باليومية العامة والاستاذ العام ، وعلاقتها بالنظام المحاسبى فى ظل مبدأ القيد المزدوج .

ويتناول الفصل **الثانى عشر** المحاسبة فى المشروعات الصناعية حيث يتعرض للاختلافات الاساسية بينها وبين الاجراءات المحاسبية فى المشروعات التجارية وخاصة فيما يتعلق بقياس تكلفة الانتاج واعداد حساب الانتاج .

أما الفصل **الثالث عشر** والاخير فى هذا الباب فيتناول اجراءات تصحيح الاخطاء على اختلاف أنواعها .



## فى

## الارجاءات المحاسبية للمشروعات التجارية

### ١ ــ مقـدمة :

عالجنا اجراءات الدورة المحاسبية فى الباب المتقدم بصفة عامة دون تخصيص على المشروعات التجارية . وذلك على الرغم من اننا قد حددنا الاجراءات بما يتلاءم بصفة عامة مع المشروعات التجارية والخدمية ، غير ان الهدف كان يتركز على ابراز خطوات الدورة المحاسبية وتبسيط اجراءاتها دون التعرض للتفاصيل والمشاكل التى تترتب على طبيعة عمليات المشروع وتقترن بهــا .

وسوف نتناول فى هذا الفصل بدرجة اكبر من العمق الاجراءات المحاسبية التى تتطلبها طبيعة النشاط فى المشروعات التى تزاول نشاطا تجاريا . وفى مثل هذه المشروعات تكون عمليات شراء وبيع البضائع هى النشاط الغالب ان لم يكن الوحيد للمشروع وتمثل مبيعات البضائع للعملاء المصدر الرئيسى، وان لم يكن الوحيد ، لايرادات المشروع . كما تمثل تكلفة البضاعة المباعة نسبة كبيرة من مصروفاته ، وعلى هذا الاساس فاننا سوف نركز اساسا على المعالجة المحاسبية لعمليات البيع والشراء فى المشروعات التجارية ، وما يتطلبه ذلك من اجراءات . وذلك بالاضافة الى توضيح الدورة المحاسبية فى صورتها المتكاملة والصالحة للتطبيق فى هذه المشروعات .

### ٢ ــ المبيعات وما يتعلق بها من اجراءات :

تعتبر مبيعات البضاعة المصدر الرئيسى والهـام لايرادات المشروع التجارى . وتأسيسا على ذلك فلا داعى لتمييزها بتحديد كنهها ( البضاعة )،

وعادة ما يكتفى باصطلاح « المبيعات » بدلا من مبيعات البضاعة . ويتم تسجيل المبيعات طبقا على أساس اسعار البيع التى تقوم المنشأة بتحميلها لعملائها وليس على اساس الاسعار التى قامت المنشأة بشراء البضاعة على أساسها . ويمثل الفرق بين السعرين ــ الشراء والبيــع ــ هامش الربح الذى تحققه المنشأة من عمليات الاتجار فى البضائع ( والذى يمثل من وجهة النظر الاقتصادية مقابل اضافة منفعة الزمان والمكان ) (١) . ويتم تسجيل المبيعات دفتريا ، مثلها فى ذلك مثل أى ايراد آخر . بجعلها دائنة مقابل جعل حساب النقدية أو العملاء مدينا على حسب كون عملية البيع قد تمت نقدا أو على الحساب. فاذا بلغت المبيعات ليوم معين ٠٠٠ر١٥ جنيه مثلا ، والمبيعات الآجلة لنفس اليوم ٥٠٠ر٦ جنيه . فان تسجيل المبيعات يكون كالآتى :

**من مذكورين**

**١٥٫٠٠٠ د/النقدية**

**٦٫٥٠٠ د/العملاء**

٢١٫٥٠٠ الى د/المبيعات

اثبات المبيعات طبقا للفواتير بتاريخ ، واثبات المتحصل بمستندات . .

---

(١) يتم اضافة المنفعة من وجهة النظر الاقتصادية عن طريق التشكيل بالتصنيع ويطلق على ما يتم اضافته من منافع بهذه الطريقة « منفعة التشكيل » ، كما قد تضاف المنفعة لسلعة معينة بانتقالها من مكان وفرتها الى مكان ندرتها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة المكان » ، كما قد تضاف المنفعة للسلعة بتخزينها فى أوقات وفرتها حتى تحين أوقات ندرتها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة منفعة الزمان » ، واخيرا فقد تضاف المنفعة بالحيازة والتملك وخاصة فيما يتعلق بالاشياء النادرة الثمينة القيمة من وجهة نظر الحائز لها ويطلق على المنفعة فى هذه الحالة « منفعة الحيازة » .

ولاجراء مثل هذا القيد يلزم التحقق من شحن المبيعات للعملاء ، كما يلزم التحقق من موافقة الادارة على البيع بالاجل . وعادة ما يقوم البائع باعداد فاتورة بالبضاعة المباعة يتم بمقتضاها تسليم المشترى المبيعات النقدية كما يتم ارسالها ايضا للعميل فى حالة المبيعات الآجلة عند شحن البضاعة اليه . وتظهر الفاتورة فى العادة طبيعة البضاعة المباعة ، واسعارها ، وكمياتها والمبلغ المطلوب من العميل ، وشروط السداد . وتعتبر صورة الفاتورة مستندا اساسيا لاجراء القيد السابق . ويمكن أن تتخذ الفاتورة الشكل الموضح بالنموذج رقم (١) .

نموذج رقم (١) — الفاتورة

| | |
|---|---|
| رقم ٢٧١٤٣ | شركة محلات الشواربى التجارية |
| التاريخ : ١٩٨٤/١/٢٥ | ٧ شارع الهلافيت — بغداد |
| المطلوب من : السيد الهادى الطلحاوى وشركاه | تاريخ الشحن : اليوم |
| شارع الزهير المعبدى — البلدة | طريقة الشحن : الشاحنات المتحدة |

| كلى | | جزئى | | سعر | | الكمية | بيـــان |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ميلم | جنيه | مليم | جنيه | مليم | جنيه | | |
| | | ـــ | ٤٨٠ | ـــ | ١٢ | ٤٠ | راديو سانيو AMFM طراز S 128 |
| | | ـــ | ٣٠٠ | ـــ | ٢٠ | | |
| ـــ | ١٢١٦٠ | | | | | | جملة المطلوب (اثنى عشر الفا ومائة وستون جنيها) |

شروط السداد : ١٠ أيام من تاريخه

وتمثل المبيعات التى يتم اثباتها بهذه الطريقة على مدار الفترة المحاسبية اجمالى الايرادات التى تتحقق للمشروع من هذا النشاط . والى هنا لم تختلف فى الواقع عن الاجراءات التى سبق عرضها فى الباب المتقدم . الا ان

طبيعة النشاط التجارى لا تكون فى الغالب بهذه البساطة . فالبضاعة المباعة قد يردها العمل لسبب او لآخر ، كما قد تتلف مثلا أثناء الشحن بصفة جزئية بما قد يدفع العميل الى طلب تخفيض ثمنها ، كما أن ثمن البيع قد لا يتحصل كله بل يمنح العميل خصم حتى تشجعه الشركة البائعة على سرعة سداد القيمة . ويترتب على هذه الاسباب أن اجمالى قيمة المبيعات التى تتم خلال الفترة المحاسبية قد لا تمثل الايرادات الفعلية التى يحققها المشروع من هذا النشاط ، ما لم يؤخذ فى الاعتبار مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به للعملاء من قيمة المبيعات .

**٢ ــ ا ــ مردودات المبيعات ، ومسموحات المبيعات :**

تمثل مردودات المبيعات ما يقوم العملاء بارجاعه من بضاعة تم شرائها من المشروع او المنشاة لسبب او لآخر ، مثل عدم مطابقتها للمواصفات ، او عدم صلاحيتها للاستخدام . وعندما يقوم العملاء برد البضاعة التى سبق شراؤها من المنشأة ، والتى اعتبرت من وجهة نظرها مبيعات ، فان ذلك لا شك سوف يؤدى الى نقص الايرادات التى سبق تسجيلها دفتريا . ويمكن فى هذه الحالة الغاء قيد المبيعات بقيد عكسى بالقدر الذى يمثل البضاعة المباعة والمرتدة . فاذا بلغت مردودات المبيعات ليوم معين مثلا ٣٥٠ جنيه ، منها ١٥٠ جنيه تمثل مبيعات نقدية والباقى على الحساب . فان القيد فى هذه الحالة يمكن أن يكون كالآتى :

٣٥٠ من حـ/المبيعات

الى مذكورين

١٥٠ حـ/النقدية

٢٠٠ حـ/العملاء

اثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

ولما كانت البضاعة المرتدة تعتبر من المؤشرات المفيدة للادارة للتعرف على مدى نجاحها فى ارضاء عملائها فان اثباتها بمثل القيد السابق لا يؤدى الى معرفة مقدارها خلال الفترة المحاسبية على وجه التحديد . ولذلك فقد جرت العادة فى العرف المحاسبى على اثبات ارتداد البضاعة المباعة فى حساب مستقل يسمى حساب مردودات المبيعات ، وهو حساب عكسى للمبيعات ، أى حساب مدين بطبيعته . ويجعل هذا الحساب مدينًا بالمردودات التى تتم من مبيعات الفترة المحاسبية ، ثم يقفل فى الحساب الختامى فى نهايتها مثلما تقفل حسابات المصروفات. وعلى هذا الاساس يكون الاثبات السليم لعملية المردودات السابقة كالآتى :

٣٥٠ من حـ/مردودات المبيعات

**الى مذكورين :**

١٥٠ حـ/النقدية

٢٠٠ حـ/العملاء

اثبات البضاعة المباعة والمرتدة من العملاء بتاريخ ..

وتمثل مسموحات المبيعات تخفيضات فى ثمن بيع البضاعة للعملاء بعد تمام عملية البيع واثباتها دفتريا . فقد يرى العميل عدم مطابقة البضاعة للمواصفات التى طلبها ، وبدلا من ردها للمنشأة أو الشركة البائعة ، يطلب منها اجراء تخفيض فى السعر . وعادة ما يتم قبول طلب العميل اذا رأت الشركة ما يبرر ذلك . كما قد تتلف البضاعة المباعة عند واثناء عملية شحنها للعميل بصفة جزئية تؤدى الى انخفاض قيمتها مع استمرار صلاحيتها للاستخدام (كدرجة ثانية مثلا ) بما يدفع العميل الى طلب تخفيض فى سعرها. ويكون لمسموحات المبيعات نفس الاثر الخاص بمردودات المبيعات فيما يختص بتخفيض ايرادات المبيعات الاجمالية . وتسجل مسموحات المبيعات فى

حساب بهذا الاسم يخصص لهذا الغرض ويجعل مدينا بالمسموحات الذ

تقرها الشركة لعملائها على مدار الفترة المحاسبية .

**ولتوضيح ما تقدم نفترض المثال التالى :**

قامت شركة التجارة الحديثة ببيع بضائع لعملائها فى يوم ٤/١٥ بمبلغ ٢٦٫٧٥٠ جنيه تحصل منها نقدا ١٣٫٢٠٠ جنيه . وفى يوم ٤/١٧ قام بعض العملاء برد بضائع للشركة قيمتها ٢٫٣٤٠ جنيه ، منها ١٫٢١٥ جنيه ردت للعملاء نقدا ، وفى يوم ٤/١٨ طلب احد العملاء تخفيض ٤٦٠ جنيه من سعر البضاعة التى اشتراها على الحساب من شركة التجارة الحديثة نظرا لوجود بعض التلفيات البسيطة فيها ومنحته الشركة السماح المطلوب . ويتم تسجيل هذه العمليات كالآتى :

اثبات المبيعات فى ٤/١٥ :

**من مذكورين**

١٣٫٢٠٠ د/النقدية

١٣٫٥٥٠ د/العملاء

٢٦٫٧٥٠ الى د/المبيعات

اثبات مبيعات اليوم طبقا للفواتير .

**اثبات المردودات فى ٤/٧ :**

٢٫٣٤٠ من د/مردودات المبيعات

**الى مذكورين :**

١٫٢١٥ د/النقدية

١٫١٢٥ د/العملاء

اثبات مردودات المبيعات عن اليوم .

**اثبات مسموحات المبيعات فى ٤/١٨ :**

٤٦٠ من ح/مسموحات المبيعات

٤٦٠ الى ح/العملاء

تخفيض سعر البضاعة للعميل ... نظرا ... مذكرة الاضافة الصادرة منا رقم ... بتاريخ ...

ويكون قيد مردودات المبيعات ومسموحاتها فى العادة مستندا الى ما يطلق عليه مذكرات الخصم والاضافة . فالعميل الذى يشترى بضاعة على الحساب ( او بالاجل ) ثم يقوم بردها للشركة البائعة او جزء منها يرفق معها مذكرة خصم على حساب الشركة لديه تفيد الشركة أن حسابها « الدائن » لدى العميل قد جعل مدينا بقيمة البضاعة المرتدة بتاريخ كذا . وتقوم الشركة البائعة بالرد على العميل بارسال مذكرة اضافة تفيد العميل أن قيمة البضاعة المرتدة قد اضيف الى حسابه ، اى جعل حساب العميل دائنا بها . وكذلك الامر فيما يتعلق بمسموحات المبيعات .

هذا ، ويرى المحاسبون ان مسببات رد البضاعة المباعة قد لا تختلف عن الاسباب التى تؤدى الى منح تخفيضات فى سعرها . وعلى هذا الاساس لا يفرق الكثير منهم بين مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات كل فى حساب مستقل ، وانما يفضلون معالجة المسموحات والمردودات فى حساب واحد يطلق عليه حساب مردودات ومسموحات المبيعات . ويستوى عندنا البديلان .

**٢ ــ ب ــ الخصم التجارى ، والخصم النقدى :**

تقوم المشروعات التجارية والصناعية ، وخاصة منها ما يزاول تجارة الجملة باصدار قوائم اسعار لبضائعها على اساس سنوى ، وغالبا ما تمثل هذه القوائم اسعار التجزئة . ويمنح كبار عملاء هذه المشروعات خصما

على هذه الاسعار يصل الى نسب كبيرة قد تصل الى ٣٠٪ منها ، وخاصة اذا كان هؤلاء العملاء يقومون بشراء هذه البضائع للاتجار فيها . كما قد تؤدى التقلبات التى تحدث فى الطلب والعرض فى السوق فى كثير من الاحيان الى عدم واقعية الاسعار المنشورة فى قوائم الاسعار مما يضطر المشروع الى ضرورة تغييرها . وبدلا من اصدار قوائم اسعار جديدة غالبا ما يقوم المشروع باصدار جداول يطلق عليها جداول الخصم التجارى من الاسعار الموضحة فى قوائم الاسعار المصدرة . وقد يكون للخصم التجارى فى صورة نسبة واحدة تطبق فى جميع الحالات او يكون فى صورة سلسلة من النسب التى يجرى تطبيقها على السعر الوارد فى قوائم الاسعار على التوالى . وتطبق هذه الحالة الاخيرة على وجه الخصوص اذا تم اجراء عدة تخفيضات متتالية فى السعر المنشور على مدار الفترة المحاسبية .

ولنفترض على سبيل المثال ان سعر بيع الوحدة من سلعة معينة كما ورد فى قوائم الاسعار هو ١٠ جنيه للمستهلك وان الشركة تمنح كبار عملاءها خصما تجاريا على هذا السعر قدره ٢٠٪ ، وقد قام احد هؤلاء العملاء بشراء ١٫٠٠٠ وحدة من الشركة ، وعلى هذا الاساس يكون حساب الخصم التجارى كالآتى :

| جنيه | جنيه | |
|---|---|---|
| | ١٠٫٠٠٠ | السعر طبقا لقائمة الأسعار (١٠ × ١٫٠٠٠ ) |
| | ٢٫٠٠٠ | ـ خصم تجارى بواقع ٢٠٪ |
| ٨٫٠٠٠ | | سعر البيع ( للالف وحدة ) |

أما اذا كان الخصم التجارى الممنوح لهذا العميل يتكون من سلسلة من النسب تطبق على التوالى ، كان يكون الخصم مثلا ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ ، فان حساب سعر البيع فى هذه الحالة يكون كالآتى :

| | |
|---|---|
| ١٠٫٠٠٠ | السعر طبقا لقائمة الاسعار |
| ٢٫٠٠٠ | ـ الخصم الاول بواقع ٢٠٪ |
| ٨٫٠٠٠ | |
| ٨٠٠ | ـ الخصم الثانى بواقع ١٠٪ |
| ٧٫٢٠٠ | |
| ٣٦٠ | ـ الخصم الثالث بواقع ٥٪ |
| ٦٫٨٤٠ | سعر البيع ( للالف وحدة ) |

ويكون مجموع **الخصم التجارى** فى الحالة الاخيرة ٣٫١٦٠ جنيه .

ويظهر الخصم التجارى فى العادة فى الفاتورة الموجهة من البائع للمشترى ولا يثبت فى دفاتر البائع ولا فى دفاتر المشترى ، وانما تسجل المبيعات فى دفاتر البائع بصافى سعر البيع بعد استبعاد الخصم التجارى ، كما تسجل المشتريات فى دفاتر المشترى ( كما سيرد فيما بعد ) بصافى سعر الشراء بعد استبعاد الخصم التجارى . و بالتالى الا يزيد الخصم التجارى عن كونه اجراء لتحديد سعر البيع الفعلى لا اكثر ولا اقل .

ويعد **خصم الكمية** فى كثير من الاحيان من نفس طبيعة **الخصم التجارى** . وخصم الكمية هو عبارة عن تنزيل من اسعار قوائم البيع لتشجيع المشترى على شراء كميات كبيرة . واذا منح خصم الكمية للعميل عند تمام عملية البيع ولم يكن مشروطا بشرط سابق او لاحق ، فانه يعامل معاملة الخصم التجارى ، بمعنى انه يستنزل من اسعار قوائم البيع على الفاتورة دون قيده دفتريا . اما اذا كان خصم الكمية متوقف على تحقق شرط معين لا يمكن التأكد من تحققه مقدما ، ففى هذه الحالة يتم اثباته فى الدفاتر .

ولنفرض مثلا ان احد العملاء طلب شراء ٥٠٠ وحدة من سلعة معينة من شركة النصر للتجارة حيث سعر الوحدة طبقا لقوائم اسعار الشركة ١٢

جنيه . ولنفرض ان الشركه قد عرضت على العميل منحه خصما فى السعر يعادل ٣٠٪ اذا قام بشراء ١٫٠٠٠ وحدة بدلا من ٥٠٠ وحدة . فقبل العميل مباشرة واشترى ١٫٠٠٠ وحدة . ففى هذه الحالة يعالج خصم الكمية معالجة الخصم التجارى كالآتى :

| جنيه | جنيه | |
|---|---|---|
| | ١٢٫٠٠٠ | السعر طبقا لقائمة الاسعار ( ١٫٠٠٠ × ١٢ ) |
| | ٣٫٦٠٠ | ــ خصم كمية ٣٠٪ |
| ٨٫٤٠٠ | | سعر البيع الفعلى |

وفى هذه الحالة يجب ان لا يظهر خصم الكمية فى دفاتر البائع او المشترى لانه يعد فى واقع الامر بمثابة **خصم تجارى** .

ولنفرض فى مثالنا السابق فان الشركة قد عرضت على العميل العرض البديل التالى : يمنح العميل خصم ١٠٪ اذا بلغت مشترياته خلال العام ١٫٠٠٠ وحدة ، ثم ٥٪ اذا بلغت مشترياته ١٫٥٠٠ وحدة او زادت عن ذلك . ففى هذه الحالة يتوقف منح خصم الكمية للعميل على قيامه بشراء الكميات المحددة . فاذا قام بشراء ٩٥٠ وحدة مثلا خلال العام فانه يحاسب على اسعار القائمة ١٢ جنيه دون خصم كمية ، أما اذا بلغت مشترياته ١٫٠٠٠ وحدة فانه حينئذ يستحق خصم الكمية بنسبة ١٠٪ بأثر رجعى . ويسرى هذا السعر المخفض حتى تصل مشترياته الى ١٥٠٠ وحدة حيث يمنح خصم كمية حينئذ بنسبة ٥٪ اضافية بأثر رجعى وهكذا . وفى مثل هذه الحالة الاخيرة لا مفر من اظهار خصم الكمية فى الدفاتر عندما يتحقق الشرط المؤدى لاكتساب العميل له . ولنفرض فى هذا المثال ان العميل :

١ ــ لم تصل مشترياته من الشركة الى ١٫٠٠٠ وحدة خلال العام .

٢ ــ بلغت مشترياته من الشركة ١٫٢٠٠ وحدة خلال العام .

٣ ـ بلغت مشترياته من الشركة ١٫٢٠٠ وحدة خلال العام .

ففى الحالة الاولى لن يستحق للعميل خصما للكمية ، وتسجل المبيعات فى دفاتر الشركة ( والمشتريات فى دفاتر العميل ) بسعر القائمة على أساس ١٢ جنيه للوحدة .

وفى الحالة الثانية تسجل المبيعات فى دفاتر الشركة ( والمشتريات فى دفاتر العميل ) على أساس سعر القائمة ١٢ جنيه حتى تصل الكمية الى ١٫٠٠٠ وحدة ، ثم يمنح العميل خصم كمية بمعدل ١٠٪ على الـ ١٫٠٠٠ وحدة حينئذ ، ثم يستمر منح الخصم على الـ ٢٠٠ وحدة الاضافية . وتكون قيود الاثبات الدفترى فى دفاتر شركة النصر للتجارة كالآتى :

اثبات المبيعات بسعر البيع المحدد فى القائمة (١٫٠٠٠ وحدة الاولى × ١٢ جنيه ) :

١٢٫٠٠٠ من ح/العملاء

١٢٫٠٠٠ الى ح/المبيعات

اثبات خصم الكمية عند بلوغ المبيعات للعميل ١٫٠٠٠ وحدة :

١٫٢٠٠ من ح/خصم الكمية

١٫٢٠٠ الى ح/العملاء (العميل فلان)

اثبات خصم الكمية بواقع ١٠٪ من سعر القائمة على ١٫٠٠٠ وحدة طبقا للاتفاق مع العميل .

اثبات مبيعات ٢٠٠ وحدة وخصم الكمية :

من مذكورين

٢٫١٦٠ ح/العملاء

٢٤٠ ح/خصم الكمية

٢٫٤٠٠ الى ح/المبيعات

اثبات المبيعات مع خصم الكمية الممنوح للعميل طبقا للاتفاق .

ويلاحظ فى هذه الحالة أنه ما لم يتحقق الشرط الموجب لمنح خصم الكمية ما كان ليظهر بدفتر الشركة .

أما الحالة الثالثة فانها استمرار للحالة الثانية ومتوقفة عليها وتكون القيود الدفترية كالآتى :

تسجيل مبيعات ٣٠٠ وحدة المكملة للـ ١٥٠٠ وحدة المتفق عليها :

من مذكورين

٣٫٢٤٠ ح/العملاء

٣٦٠ ح/خصم الكمية

٣٫٦٠٠ الى ح/المبيعات

---

اثبات خصم الكمية الاضافى بمعدل ٥٪ من صافى ثمن بيع ١٫٥٠٠ وحدة بعد استبعاد الخصم الاول :

٨١٠ من ح/خصم الكمية

٨١٠ الى ح/العملاء ( العميل فلان )

خصم كمية اضافى بمعدل ٥٪ لبلوغ مشتريات العميل ١٫٥٠٠ وحدة طبقا للاتفاق (١٦٫٢٠٠ × ٥/١٠٠)

---

اثبات مبيعات ١٠٠ وحدة فيما زاد من ١٥٠٠ وحدة :

من مذكورين

١٫٠٢٦ ح/العملاء

١٧٤ ح/خصم الكمية

١٫٢٠٠ الى ح/المبيعات

مبيعات ١٠٠ وحدة بسعر ١٢ جم وخصم كمية بمعدل ١٠٪ ثم ٥٪ .

---

ويجب أن يراعى فى مثل هذه الاحوال أن شروط منح خصم الكمية هى التى تحدد طريقة حسابه ، فكان من الممكن مثلا فى مثالنا السابق أن تكون

الشروط : ٥٠٠ وحدة الاولى بسعر القائمة : ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٠٪ ، ٥٠٠ وحدة التالية بخصم ١٥٪ وهكذا . ففى هذه الحالة لا يوجد خصم كمية على الـ ٥٠٠ وحدة الاولى ، كما أن الخصم على الـ ٥٠٠ وحده الثانية والثالثة يمكن إعتباره **خصم تجارى** لأن شرط اكتساب العميل له ليس له أثر رجعى .

كما يقوم البائع فى كثير من الاحيان بمنح العميل ( المشترى ) **خصما نقديا** لتشجيعه على سداد قيمة مشترياته بسرعة . ويطلق على هذا الخصم **الخصم النقدى** او خصم تعجيل الدفع . ويتوقف وجود الخصم النقدى على السياسة الائتمانية للمشروع قبل عملائه . فاذا كانت كل مبيعات المشروع تتم نقدا ، فليس هناك فى مثل هذه الحالة خصما نقديا . وانما يلزم لوجود الخصم النقدى ان يمارس المشروع سياسة البيع الآجل لعملائه ، بما قد يؤدى به الى منح العملاء الذين يقومون بسداد حساباتهم بسرعة خصما على مشترياتهم يطلق عليه الخصم النقدى تشجيعا لهم على ذلك .

وتوضح شروط منح الائتمان للعملاء الفترة المتاحة لهم للسداد وكذلك نسبة الخصم النقدى والفترة التى يمكن اكتساب العميل له فيها اذا تم السداد فى خلالها. وغالبا ما تظهر هذه الشروط على الفاتورة التى يصدرها البائع للمشترى بقيمة البضاعة المباعة . فيذكر مثلا أن السداد يجب أن يكون فى خلال ٣٠ يوم ، واذا قام العميل بعملية السداد خلال ١٠ أيام يمنح خصم نقدى قدره ٢ ٪ . ويمكن اختصار ذلك فى صورة مصطلحات تجارية متعارف عليها كالآتى (٢٪ ١٠ ايام، صافى ٣٠ يوم) بمعنى ان العميل يمنح خصم نقدى ٢ ٪ اذا قام بالسداد خلال ١٠ أيام ، والا يلتزم بسداد القيمة بالكامل دون خصم فى خلال فترة لا تتجاوز ٣٠ يوما .

ولما كان منح الخصم النقدى مشروطا بتحقق عملية السداد فى خلال

فترة محددة ، وهو أمر غير مؤكد ، فان المبيعا ستيتم تسجيلها بسعر البيع الكامل قبل استبعاد الخصم النقدى . وعندما تتحقق الواقعة المؤدية لاكتساب العميل للخصم بقيامه بالسداد فى الفترة المحددة ، فانه يلزم اثبات الخصم النقدى دفتريا . ولنفترض ان شركة حسونة باعت لحسن بضاعة بمبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه على الحساب بالشروط التالية : ٥٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم. فيتم اثبات عملية البيع فى دفاتر شركة حسونة كالآتى :

١٠٫٠٠٠ من ح/العملاء ( حسن )

١٠٫٠٠٠ الى ح/المبيعات

مبيعات آجلة لحسن فاتوورتنا رقم ... بتاريخ .

واذا لم يقم العميل بالسداد خلال عشرة أيام فانه يلتزم بسداد القيمة بالكامل فى مدة شهر من تاريخ البيع . اما اذا قام العميل بالسداد خلال العشرة أيام المكسبة للخصم فان حساب الخصم واثباته يكون كالآتى :

الخصم النقدى = $\frac{5}{100}$ × ١٠٫٠٠٠ = ٥٠٠ جنيه

صافى القيمة التى يسددها العميل ٩٫٥٠٠

اجمالى قيمة الفاتورة ١٠٫٠٠٠

ويكون اثبات التحصيل من العميل واثبات الخصم النقدى كالآتى :

من مذكورين

٩٫٥٠٠ ح/النقدية

٥٠٠ ح/الخصم النقدى المسموح به

١٠٫٠٠٠ الى ح/العملاء ( العميل حسن )

سداد العميل لحسابه خلال فترة استحقاق الخصم النقدى بواقع ٥٪ .

ويلاحظ أن الخصم النقدى يسرى على مبيعات سابقة لتاريخ اكتسابه، ومن ثم يصبح واجب التسجيل فى الدفاتر .

**٢ - جـ - ملخص اجراءات تسجيل المبيعات والحسابات الخاصة بها :**

يتضح لنا مما تقدم ان الحسابات التى تحدد مقدار الايرادات المحققة فعلا عن عمليات البيع تتلخص فى الآتى :

١ - حساب المبيعات : ويجعل دائنا بقيمة المبيعات النقدية والآجلة طبقا للفواتير بعد استبعاد الخصم التجارى ان وجد ، وحساب المبيعات حساب دائن بطبيعته .

٢ - حساب مردودات المبيعات : ويجعل مدينا بقيمة ما يقوم العملاء برده من بضائع طبقا للاسعار التى قاموا بشرائها بها ، وسواء كانت هذه المردودات من مبيعات نقدية أو آجلة . وحساب مردودات المبيعات حساب مدين بطبيعته .

٣ - حساب مسموحات المبيعات : ويجعل مدينا بقيمة تخفيضات السعر التى تمنحها الشركة البائعة لعملائها نتيجة عدم مطابقة البضائع المباعة للمواصفات التى يطلبها العميل أو نتيجة التلفيات البسيطة التى تحدث بها نتيجة عمليات الشحن والنقل . وحساب مسموحات المبيعات حساب مدين بطبيعته . هذا ويمكن جمع حساب المردودات والمسموحات فى حساب واحد كما سبق ان ذكرنا .

٤ - خصم الكمية اذا كان هناك مبرر لاثباتة : ويجعل مدينا بقيمة الخصم الممنوح للعملاء طبقا للنسب المتفق عليها معهم اذا تحقق الشرط الذى يكسب العملاء له وكان يسرى على المبيعات لهم بأثر رجعى . وهو أيضا من الحسابات المدينة بطبيعتها .

٥ - الخصم النقدى او خصم تعجيل الدفع : ويجعل مدينا بقيمة الخصم

الممنوح للعملاء طبقا للنسب التى تقررها الشركة البائعة اذا تحقق شرط اكتساب العملاء له . وهو ايضا من الحسابات المدينة بطبيعتها .

وعلى هذا الاساس يمكن القول أن صافى المبيعات تتمثل فى اجمالى المبيعات ( دائن ) مخصوما منها المسموحات والمردودات والخصم ( وهى حسابات مدينة ). ونقدم فيما يلى مثالا مبسطا لزيادة الموضوع ايضاحا .

قامت شركة الاثاثات الحديثة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/١ ــ باعت بضاعة للعميل ممدوح بمبلغ ٥٫٠٠٠ جنيه نقدا . وباعت بضاعة للعميل شعيب بمبلغ ١٥٫٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

١/٣ ــ قام ممدوح برد بعض اثاث الذى بلغت قيمته ١٫٧٠٠ جنيه وتسلم القيمة نقدا ، كما طلب شعيب من الشركة تخفيض سعر بعض القطع التى تسلمها بمبلغ ١٫٣٠٠ جنيه لوجود بعض التلفيات بها ، وقد منحته الشركة السماح المطلوب .

١/٥ ــ باعت الشركة للعميل غسان بضاعة تبلغ قيمتها طبقا لقوائم الاسعار ٢٠٫٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٠٪ ، ١٠٪ ، ٥٪ على التوالى على الحساب وشروط سداد ٢٪ ٧ أيام ، صافى ١٥ يوم .

١/٧ ــ قام العميل شعيب بسداد المستحق عليه .

١/١٠ ــ باعت الشركة بضاعة بمبلغ ١٥٫٠٠٠ جنيه نقدا ، ١٣٫٥٠٠ جنيه على الحساب .

١/١٤ ــ قام العميل غسان بسداد المستحق عليه وتم رد بضاعة من مبيعات يوم ١/١٠ النقدية قيمتها ٣٫٠٠٠ جنيه ، ومن المبيعات الآجلة لنفس اليوم بمبلغ ٥٠٠ جنيه .

ويكون اثبات هذه العمليات دفتريا كالآتى :

١/١ ـ تسجيل المبيعات باجمالى القيمة :

من مذكورين

٥٠٠٠ر٥ ح/النقدية

١٥٠٠٠ر١٥ ح/العملاء ( شعيب )

٠٠٠ر٢٠ الى ح/المبيعات

اثبات المبيعات النقدية والآجلة لليوم بشروط ٢٪ ١٠ ايام صافى ٣٠ يوم .

**١/٣ : اثبات المرتجعات (المردودات) النقدية والمسموحات :**

من مذكورين

٧٠٠ر١ ح/مردودات المبيعات } أو من ح/مردودات

٣٠٠ر١ ح/مسموحات المبيعات } ومسموحات المبيعات

الى مذكورين :

٧٠٠ر١ ح/النقدية

٣٠٠ر١ ح/العملاء ( شعيب )

مردودات نقدية ومسموحات للعميل شعيب

**١/٥ : حساب الخصم التجارى واثبات المبيعات لغسان :**

٠٠٠ر٢٠ سعر البيع طبقا للقائمة

٠٠٠ر٤ ـ خصم تجارى أول بنسبة ٢٠٪

٠٠٠ر١٦

٦٠٠ر١ ـ خصم تجارى ثانى بنسبة ١٠٪

٤٠٠ر١٤

٦٢٠ ـ خصم تجارى ثالث بنسبة ٥٪

٧٨٠ر١٣ سعر البيع الفعلى .

ويكون قيد المبيعات كالآتى :

١٢٫٧٨٠ من ح/العملاء ( غسان )

١٢٫٧٨٠ الى ح/المبيعات

مبيعات على الحساب لغسان بشروط ٢٪ ٧ أيام ·

صافى ١٥ يوم ·

---

**١/٧ : حساب الخصم النقدى للعميل شعيب وسداد حسابه**

المبيعات للعميل ١٥٫٠٠٠ جنيه

يخصم المسموحات ١٫٣٠٠

المبلغ المستحق عليه الخصم النقدى ——— ١٣٫٧٠٠

الخصم النقدى بمعدل ٣٪ = ١٣٫٧٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٤١١ جنيه

ويكون القيد كالآتى :

**من مذكورين**

١٣٫٢٨٩ ح/النقدية

٤١١ ح/الخصم النقدى المسموح به

١٣٫٧٠٠ الى ح/العملاء ( العميل شعيب )

اثبات سداد العميل لحسابه خلال فترة السماح ومنحه خصم نقدى بمعدل ٣٪ طبقا لشروط السداد .

---

**١/١٠ : اثبات المبيعات :**

**من مذكورين**

١٥٫٠٠٠ ح/النقدية

١٣٫٥٠٠ ح/العملاء

٢٨٫٥٠٠ الى ح/المبيعات

---

١/١٤ : قيام العميل ( غسان ) بسداد حسابه :

يقوم العميل بسداد الحساب بالكامل دون منحه خصما نقديا لأن تاريخ السداد يلى فترة استحقاق الخصم ( ٢٪ ٧ أيام ، صافى ١٥ يوم من تاريخ ١/٥ ) :

١٣٫٧٨٠ من حـ/النقدية

١٣٫٧٨٠ الى حـ/العملاء ( غسان )

سداد العميل غسان لرصيد حسابه

اثبات مردودات المبيعات :

٣٫٥٠٠ من حـ/مردودات المبيعات

الى مذكورين :

٥٠٠ حـ/العملاء

٣٫٠٠٠ حـ/النقدية

اثبات مردودات نقدية ٣٫٠٠٠ جنيه وآجلة ٥٠٠ جنيه .

وتظهر حسابات الاستاذ الخاصة بالمبيعات والمردودات والخصم كالآتى :

حـ/ المبيعات

| التاريخ | بيـــان | صفحة اليومية | مدين | دائن | رصيد |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/١ | من مذكورين (نقدية وعملاء) | | | ٢٠٫٠٠٠ | ٢٠٫٠٠٠ |
| ١/٥ | من / العملاء | | | ١٣٫٧٨٠ | ٣٣٫٧٨٠ |
| ١/١٠ | من مذكورين ( نقدية وعملاء ) | | | ٢٨٫٥٠٠ | ٦٢٫٢٨٠ |

د/مردودات المبيعات

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣ / ١ | الى د/النقدية | | ١٫٧٠٠ | | ١٫٧٠٠ |
| ١/١٤ | الى مذكورين (نقدية وعملاء) | | ٣٫٥٠٠ | | ٥٫٢٠٠ |

د/مسموحات المبيعات

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣ / ١ | الى د/العملاء | | ١٫٣٠٠ | | ١٫٣٠٠ |

د/الخصم النقدى المسموح به

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٧ / ١ | الى د/العملاء | | ٤١١ | | ٤١١ |

هذا ويقفل حساب المبيعات ـ كما سبق ان ذكرنا ـ فى الحساب الختامى بجعل الاول مدينا والثانى دائنا فى نهاية الفترة المحاسبية .

كما تقفل حسابات المردودات والمسموحات ، والخصم النقدى ( على المبيعات ) فى الحساب الختامى ايضا كما لو كانت من حسابات المصروفات ، اى يجعل الحساب الختامى مدينا بها وتجعل هى دائنة . هذا من حيث الاقفال . أما من حيث اظهار هذه الحسابات فى الحساب الختامى ، فانه لمن المفيد أن يتمكن القارىء من التعرف على صافى المبيعات بسهولة من قراءة الحساب الختامى ( كما سوف يتضح تفصيلا فيما بعد ) . وعلى هذا الاساس يمكن أن تظهر هذه الحسابات الاربعة فى جانب الايرادات ( الدائن ) من الحساب الختامى بالصورة التالية ( بفرض ان الفترة المحاسبية لشركة الاثاثات الحديثة تنتهى فى ١/١٥ مثلا ) (أنظر الصفحة التالية) .

ويراعى أن الحساب المدين تعكس اشارته عندما يظهر فى الجانب الدائن من الحساب الختامى اى يوضع باشارة سالبة ( يخصم ) ، ولذلك نفس الاثر فى حالة اظهاره فى الجانب المدين من الحساب الختامى . فالمفروض مثلا ان حساب مردودات المبيعات يظهر فى الجانب المدين من الحساب

شركة الاثاثات الحديثة

الحساب الختامى عن الفترة من ١/١ الى ١٥/١

الايرادات

| | | |
|---|---|---|
| ٦٢٫٢٨٠ | | اجمالى المبيعات (من ح/المبيعات) |
| | | **يخصم :** |
| | ٥٫٢٠٠ | مردودات المبيعات (الى ح/مردودات المبيعات) |
| | ١٫٣٠٠ | مسموحات المبيعات (الى ح/مسموحات المبيعات) |
| | ٤١١ | الخصم النقدى المسموح به (الى ح/الخصم النقدى) |
| ٦٫٩١١ | | |
| ٥٥٫٣٦٩ | | صافى المبيعات |

الختامى ، وكذلك حسابى المسموحات ، والخصم النقدى (على المبيعات) . وذلك لأن قيد اقفالها فى هذا الحساب يكون كالآتى :

٦٫٩١١ من ح/**الحساب الختامى**

**الى مذكورين**

٥٫٢٠٠ **ح/مردودات المبيعات**

١٫٣٠٠ **ح/مسموحات المبيعات**

٤١١ **ح/الخصم النقدى**

وبرغم ذلك فان ظهورها فى الجانب الدائن باشارة سالبة ( اى بخصمها من الجانب الدائن ) يكون له نفس اثر اظهارها فى الجانب المدين . فهى فى كلتا الحالتين تؤدى الى انقاص الارباح ( أو زيادة الخسائر ) بنفس المقدار . ففى الجانب المدين هى زيادة فى المصروفات ، وهى فى الجانب الدائن باشارة سالبة تنقص من الايرادات . الا أن ظهورها فى الجانب الدائن يمكن للقارىء من التعرف مباشرة على كل من المبيعات الاجمالية والمبيعات

الصافية ومكونات الفرق بينهما دون الحاجة الى اجراء عمليات حسابية خارجية لبنود الحساب الختامى .

## ٢ ـ اجراءات تسجيل تكلفة البضاعة المباعة ـ طريقة المخزون المستمر :

تعرضنا فيما سبق لتكلفة البضاعة المباعة باعتبارها احد عناصر المصروفات وكيفية تسويتها فى حساب المخزون . ولم نتعرض لكيفية تحديد هذه التكلفة لهذا الغرض وانما اقتصرت معالجتنا لها على اعتبار أنها محددة ومعطاه . والواقع أن تحديد تكلفة البضاعة المباعة يحتاج لبعض الاجراءات التى تختلف باختلاف طريقة المخزون التى تتبعها المنشأة ، والتى يمكن لنا اتباع احدى طريقتين فى هذا الشأن : الاولى يطلق عليها طريقة المخزون المستمر ، والثانية يطلق عليها طريقة المخزون الدورى . وينصب الاختلاف بين الطريقتين على كيفية تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة ؛ فاذا كانت هذه التسوية تتم بصفة مستمرة كلما تمت عملية بيع خلال الفترة المحاسبية فان الطريقة تكون هى طريقة المخزون المستمر . أما اذا لم تتم تسوية حساب المخزون فى تكلفة البضاعة المباعة الا فى نهاية الفترة المحاسبية فان الطريقة تكون هى طريقة المخزون الدورى . وتختلف اجراءات معالجة مشتريات البضاعة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة فى كل من الطريقتين . وسوف نتعرض فى هذا البند لطريقة المخزون المستمر على أساس انها الطريقة التى اتبعناها ضمنا فى الاجزاء السابقة ، ثم نتعرض للطريقة الاخرى فى بند لاحق .

نعرف حتى الآن بالتأكيد ان المخزون من البضاعة هو من مكونات الاصول ( المتداولة ) ، وعندما يتواجد لدى المنشأة بضاعة فى بداية الفترة المحاسبية فانها تمثل قيمة المخزون منها فى ذلك التاريخ ، والذى أطلقنا عليه رصيد أول الفترة ( أو اول المدة ) . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة

لاغراض الاتجار فيها فقد كنا نجعل حساب البضاعة مدينا بها مقابل جعل حساب النقدية أو الدائنين دائنا على حسب كون المشتريات تمت نقدا او بالاجل . وعندما تقوم المنشأة ببيع جزء من هذه البضائع وتتحدد تكلفتها ، كنا نجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينا وحساب البضاعة دائنا بهذه التكلفة . هذا يمثل فى الواقع ملخص لطريقة المخزون المستمر باختصار يفتقر الى شىء ما من العمق المنطقى .

من هذه المراجعة المختصرة لما سبق دراسته نجد ان طريقة المخزون المستمر تقوم على حسابين :

١ ــ حساب مخزون البضائع ( وهو من حسابات الاصول ) .

٢ ــ حساب تكلفة البضاعة المباعة ، أو ح/تكلفة المبيعات ( وهو من حسابات المصروفات ) .

والحساب الاول يقوم مقام حساب البضاعة الذى سبق التعرض له . ويزداد رصيد كل من الحاسبين بجعله مدينا وينقص الرصيد بجعله دائنا ، لأن كل منهما من الحسابا تالمدينة بطبيعتها .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع فان حساب المخزون يجعل مدينا بتكلفة البضائع المشتراة . وتشمل التكلفة فى هذا الصدد ثمن الشراء مضافا اليه كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمخازن المنشأة المشترية. وفى بعض الاحيان قد ينطوى ثمن الشراء على تكلفة تسليم البضائع المشتراة لمحل المشترى . وفى هذه الحالة ، اذا قامت شركة الضحى التجارية مثلا بشراء بضاعة بمبلغ ٢٥٫٠٠٠ جنيه منها ١٥٫٠٠٠ جنيه نقدا والباقى على الحساب ، وكان السعر تسليم محل المشترى فان القيد يكون كالآتى :

٢٥٫٠٠٠ من حـ/مخزون البضائع

**الى مذكورين**

١٥٫٠٠٠ حـ/النقدية

١٠٫٠٠٠ حـ/الدائنون ( او الموردون )

اثبات شراء بضاعة نقدا وعلى الحساب بما فيها

تكلفة النقل والتسليم .

---

ولا يتم اجراء القيد السابق حتى يتم استلام البضاعة فى مخازن المشترى ( شركة الضحى التجارية فى هذه الحالة ) والفواتير الخاصة بها ، وحتى يتحقق المشترى من مطابقة البضاعة للمواصفات المتفق عليها ، ويتحقق من ورود الكميات الموضحة بالفواتير . ويتم مراجعة الفاتورة من حيث الاسعار والشروط ، وتكاليف النقل ، والتضريب والجمع للتاكد من صحتها . وعادة ما تعتبر هذه العمليات من مكونات نظام متكامل لاحكام الرقابة الداخلية على المشتريات بهدف الحفاظ على اصول المشروع من السرقة والاختلاس والضياع ، لن نتعرض له فى هذا المقام .

اما اذا لم ينطوى سعر الشراء على تكلفة النقل ( والشحن والتامين والتفريغ ان وجدت ) ؛ فان عملية النقل قد توكل للبائع ، او قد يلتزم المشترى بترتيبها مع الغير ، او قد يقوم بها باستخدام وسائله الذاتية . فاذا وكلت عملية النقل للبائع فعادة ما تنطوى عليها الفاتورة الواردة منه كبند مستقل من بنودها . اما اذا قام المشترى بترتيبها مع الغير ( شركات النقل المتخصصة مثلا ) ففى هذه الحالة نجد ان فاتورة البائع تنطوى على ثمن البضاعة بدون تكاليف النقل التى ترد فى فاتورة مستقلة من الغير الذى قام بعملية النقل . واذا قام المشترى بنقل البضائع بوسائله الخاصة ( سياراته الخاصة مثلا ) ، فان تكلفة النقل فى هذه الحالة تصبح موضوع عمليات حسابية محاسبية لن نتعرض لها هنا . وفى كل الاحوال السابقة يتحمل

حساب مخزون البضائع بكل التكاليف اللازمة لتوصيل البضائع المشتراة لمحل المشترى ، وذلك بجعله مدينا بها . فاذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ ١٧٫٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع ، ثم قامت احدى شركات النقل بعملية نقل البضاعة المشتراة لمخازن شركة الضحى مقابل ٣٨٠ جنيه نقدا . فان قيد اثبات هذه العملية يكون كالآتى :

١٧٫٣٨٠ من ح/مخزون البضائع

**الى مذكورين**

١٧٫٠٠٠ ح/الدائنون ( الموردون )

٣٨٠ ح/النقدية

شراء بضاعة على الحساب وسداد تكاليف النقل نقدا

ونخلص مما تقدم انه فى ظل طريقة المخزون المستمر يجعل حساب مخزون البضائع مدينا عند تمام عمليات الشراء بكل من ثمن البضاعة المشتراة، وكذا كل التكاليف اللازمة لتوصيل البضاعة المشتراه من مقر البائع الى مخازن المشترى من تكاليف نقل وشحن وتأمين وتفريغ ولف وحزم وما شابه ذلك .

**٣ ـ ا ـ المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون المستمر :**

يتم تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون المستمر كالعادة بجعل حساب النقدية او العملاء مدينا وجعل حساب المبيعات دائنا . الا ان الامر يتطلب بالاضافة الى ذلك اجراء تسجيل تكلفة البضاعة المباعة عند كل عملية بيع ( او لمبيعات اليوم او فترة قصيرة نسبيا ) . ويتم ذلك بجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينا وحساب مخزون البضائع دائنا بتكلفة ما تم بيعه . وبذلك يظهر حساب المخزون تكلفة البضاعة التى لم يتم بيعها بعد فى

اى تاريخ معين . ويلاحظ ان المبيعات تسجل بسعر البيع بينما تكلفة البضاعة المباعة تسجل على اساس التكلفة الفعلية لها .

اضف الى ما تقدم ان قيد مردودات المبيعات ــ كما سبق أن اوضحنا ــ يستدعى اجراء قيد اضافى لاستبعاد تكلفة البضاعة المرتدة من تكلفة البضاعة المباعة وتحميلها لحساب المخزون . ونخلص من ذلك انه عندما يتم بيع البضاعة للعملاء تتحول تكلفتها من حسابات الاصول الى حسابات المصروفات ، وعندما يرد العملاء بضاعة سبق بيعها لهم فان تكلفتها تتحول من مصروف الى اصل كما كانت عليه قبل تمام عملية البيع .

ولنفترض مثلا ــ لتوضيح ذلك ــ ان شركة سعدون للتجارة قد قامت بالعمليات التالية من بين العمليات المختلفة ليوم ٨٤/١/٢١ :

١ ــ باعت بضاعة نقدا تكلفتها ٧٫٣٥٠ جنيه بمبلغ ١٠٫٧٥٠ جنيه .

٢ ــ باعت بضاعة على الحساب تكلفتها ١٢٫٢٥٠ جنيه وسعر بيعها طبقا لقوائم الاسعار ٢٥٫٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ٢٠٪ .

٣ ــ رد بعض العملاء بضاعة من مبيعات الايام السابقة تبلغ تكلفتها ٢٫٤٠٠ جنيه وسعر بيعها ٣٫٦٠٠ جنيه ، منها ٢٫٧٥٠ جنيه نقدا والباقى على الحساب .

٤ ــ اشترت الشركة بضاعة بمبلغ ٢٣٫٢٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبلغت مصاريف النقل لمقر الشركة والتامين على البضائع اثناء النقل ١٫٣٠٠ جنيه . وقد سددت مصاريف النقل والتامين نقدا اما ثمن البضاعة فيستحق السداد بعد ٣٠ يوم .

٥ ــ كان رصيد حساب مخزون البضائع فى بداية اليوم ٤٢٫٣٨٠ جنيه ، وبلغ رصيد تكلفة البضاعة المباعة حتى نهاية اليوم السابق ٣٧٫٢٥٠ جنيه .

ويتم اثبات العمليات من ١ ـ ٤ باجراء القيود الدفترية التالية :

**العملية الاولى : بيع نقدا :**

ا ـ ١٠٫٧٥٠ من ح/النقدية

١٠٫٧٥٠ الى ح/المبيعات

تسجيل المبيعات النقدية عن اليوم .

ب ـ ٧٫٣٥٠ من ح/تكلفة البضاعة المباعة

٧٫٣٥٠ الى ح/مخزون البضائع

تسجيل تكلفة البضاعة المباعة نقدا عن اليوم .

**العملية الثانية : بيع على الحساب :**

ا ـ سعر البيع بعد الخصم التجارى = ٢٥٫٠٠٠ × $\frac{٨٠}{١٠٠}$ = ٢٠٫٠٠٠ جنيه

٢٠٫٠٠٠ من ح/العملاء

٢٠٫٠٠٠ الى ح/المبيعات

تسجيل المبيعات الآجلة عن اليوم

ب ـ ١٢٫٢٥٠ من ح/تكلفة البضاعة المباعة

١٢٫٢٥٠ الى ح/مخزون البضائع

اثبات تكلفة البضاعة المباعة على الحساب عن اليوم .

هذا وقد كان من الممكن اثبات العمليتين الاولى والثانية بقيدين كالآتى :

**من مذكورين :**

١٠٫٧٥٠ ح/النقدية

٢٠٫٠٠٠ ح/العملاء

٣٠٫٧٥٠ الى ح/المبيعات

١٩٫٦٠٠ من ح/تكلفة البضاعة المباعة

١٩٫٦٠٠ الى ح/مخزون البضائع .

**العملية الثالثة : رد البضاعة :**

ا ــ ٣٫٦٠٠ من ح/مردودات المبيعات

**الى مذكورين**

٢٫٧٥٠ ح/النقدية

٨٥٠ ح/العملاء

اثبات مردودات المبيعات عن اليوم

---

ب ــ ٢٫٤٠٠ من ح/مخزون البضائع

٢٫٤٠٠ الى ح/تكلفة البضاعة المباعة

اثبات تكلفة البضاعة المرتدة عن اليوم

---

**العملية الرابعة : مشتريات البضاعة :**

٢٤٫٥٠٠ من ح/مخزون البضائع

**الى مذكورين**

٢٣٫٢٠٠ ح/الدائنون ( أو الموردون )

١٫٣٠٠ ح/النقدية

اثبات المشتريات الآجلة وسداد مصاريف النقل والتأمين نقدا .

---

هذا وتظهر حسابات المخزون وتكلفة البضاعة المباعة كالآتى :

ح/تكلفة البضاعة المباعة

| | | مدين | دائن | رصيد |
|---|---|---|---|---|
| ١/٢٠ | رصيد | | | ٣٧٫٢٥٠ |
| ١/٢١ | الى ح/مخزون البضائع (مبيعات) | ٧٫٣٥٠ | | ٤٤٫٦٠٠ |
| « | الى ح/مخزون البضائع (مبيعات) | ١٢٫٢٥٠ | | ٥٦٫٨٥٠ |
| « | من ح/مخزون البضائع ( مردودات ) | | ٢٫٤٠٠ | ٥٤٫٤٥٠ |

د/مخزون البضائع

| التاريخ | البيان | مدين | دائن | رصيد |
|---|---|---|---|---|
| « | رصيد | | | ٤٢ر٣٨٠ |
| ١/٢٠ | من د/تكلفة البضاعة المباعة | | ٧ر٣٥٠ | ٢٥ر٠٣٠ |
| ١/٢١ | من د/تكلفة البضاعة المباعة | | ١٢ر٢٥٠ | ٢٢ر٧٨٠ |
| « | الى د/تكلفة البضاعة المباعة ( مردودات ) | ٢ر٤٠٠ | | ٢٥ر١٨٠ |
| « | الى مذكورين (دائنون ونقدية) | ٢٤ر٥٠٠ | | ٤٩ر٦٨٠ |

وبتفحص الحسابين نجد ان رصيد حساب المخزون يزيد بتكلفة مردودات المبيعات وبالمشتريات وينقص بتكلفة المبيعات . أما رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة فيزيد بتكلفة المبيعات وينقص بتكلفة مردودات المبيعات. ويظهر الرصيد المدين لحساب مخزون البضائع فى نهاية اليوم (٤٩ر٦٨٠ جنيه) تكلفة البضاعة التى يجب ان تكون موجودة لدى الشركة حينئذ . ويمثل ذلك السبب الرئيسى فى تفضيل هذه الطريقة ( طريقة المخزون المستمر ) على طريقة المخزون الفترى حيث يمكن للادارة الوقوف على ما لديها فعلا من بضائع ( أو ما يجب ان يكون لديها ) فى اى وقت تشاء ــ ويعتبر هذا من مقومات الرقابة الفعالة التى تهدف للحفاظ على المخزون فى المستوى الملائم لعمليات الشركة وللوقاية من الاختلاس والسرقة والضياع. ولذلك فعادة ما يتم التحقق من وجود المخزون ( جرده ) على فترات دورية متقاربة ويتم مطابقة تكلفة ما هو موجود فعلا مع الرصيد الذى يظهر فى حساب مخزون البضائع . واذا تبين للادارة وجود اختلافات جوهرية فانها تقوم باتخاذ الاجراءات التصحيحية فى الوقت المناسب .

وعادة ما تستخدم طريقة المخزون المستمر فى الاصناف قليلة العدد من حيث وحداتها أو غالية الثمن من حيث قيمتها ، او كلاهما. مثال ذلك السيارات ( فى تجارة السيارات ) والساعات والمجوهرات ، والملابس الجاهزة وما الى

ذلك . أما طريقة المخزون الدورى أو الفترى ( التى سيرد شرحها حالا ) نستخدم فى الاصناف كثيرة العدد رخيصة الثمن (كالمسامير والصواميل مثلا ) .

ويصاحب طريقة المخزون المستمر استخدام بطاقة معينة لكل صنف من أصناف البضائع ، توضح كمية وتكلفة ما يتم شراؤه ، وكمية وتكلفة ما يتم بيعه ، وكمية وتكلفة الرصيد المتبقى عند اتمام كل من هذه العمليات . ويطلق على هذه البطاقة بطاقة الصنف للمخزون المستمر . وهى فى أبسط صورها يمكن ان تتخذ الشكل التالى ( البيانات الواردة فيها افتراضية ) .

بطاقة الصنف للمخزون المستمر

| التاريخ | الوارد | | | الصادر | | | الرصيد | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١٩٨٤ | كمية | تكلفة الوحدة | التكلفة | كمية | تكلفة الوحدة | التكلفة | كمية | تكلفة الوحدة | التكلفة |
| ١/ ١ | | | | | | | ٢ر٠٠٠ | ١٢ | ٢٤ر٠٠٠ |
| ١/ ٧ | ٧ر٠٠٠ | ١٢ | ٨٤ر٠٠٠ | | | | ٩ر٠٠٠ | ١٢ | ١٠٨ر٠٠٠ |
| /١٥ | | | | ٦٥٠ | ١٢ | ٧٨ر٠٠٠ | ٢ر٥٠٠ | ١٢ | ٣٠ر٠٠٠ |

وتوضح خانة الوارد ما يرد لمخازن المنشأة من الصنف المعين ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الوارد . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فالوارد يمكن ان يكون عن طريق الشراء او رد العملاء للبضاعة السابق بيعها لهم . وتبين خانة الصادر الكمية التى تخرج من المخازن ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الصادر . وفيما يتعلق بمخزون البضاعة فان الصادر قد يكون للعملاء لتمام بيعه أو للموردين لرده اليهم لسبب أو لآخر . وتوضح خانة الرصيد الكمية الموجودة بعد كل عملية وارد أو صادر ومتوسط تكلفة الوحدة وقيمة الرصيد.

هذا ولأن حساب تكلفة البضاعة المباعة يعد من حسابات المصروفات،

فان رصيده فى نهاية الفترة المحاسبية يصبح واجب الاقفال فى الحساب الختامى . ( يجعل الحساب الختامى مدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا ) . اما حساب مخزون البضائع فيظهر رصيده فى نهاية الفترة المحاسبية فى الميزانية العمومية كأصل من الاصول المتداولة .

## ٣ ـ ب ـ المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى :

عادة ما يتم عرض بيانات الحساب الختامى فى المنشآت التجاريه بطريقة تسمح للادارة بتقييم نتائج الوظائف المختلفة فيها وتمكن القارىء ايضا من التعرف على نتائج الانشطة المختلفة .

ولما كانت تكلفة المبيعات فى مثل هذه المنشآت تمثل النسبة الكبرى من المصروفات ، فانه عادة ما يتم اجراء المقاصة بينها وبين صافى المبيعات لتحديد هامش الربح الذى تحققه المنشاة على عمليات شراء وبيع البضاعة ، والذى يصبح متاحا لتغطية باقى المصروفات والارباح المستهدفة . ويطلق على هامش الربح الناتج من عملية المقاصة بين صافى المبيعات وتكلفتها اصطلاح « مجمل الربح » او « الربح الاجمالى » أو « الهامش الاجمالى » وسوف نجري على استخدام الاصطلاح الاول ( مجمل الربح ) . وتحقيقا لهذا الغرض يمكن أن يظهر الحساب الختامى فى صورة قائمة بدلا من اتخاذه لشكل الحساب التقليدى السابق عرضه على الوجه المبين فى المثال التالى .

فيما يلى بعض الارصدة التى ظهرت فى ميزان المراجعة (بعد التسويات) لشركة نفرتيتى التجارية فى ٣٠/٦/٨٥ :

| ارصدة مدينة | ارصدة دائنة | |
|---|---|---|
| جنيه | جنيه | |
| ١١ر٥٠٠ | ١٦٣ر٧٠٠ | مبيعات ومردودات مبيعات |
| ٧ر٢٠٠ | | خصم نقدى مسموح به |
| ١ر٥٠٠ | | مسموحات مبيعات |
| ٩٧ر٥٠٠ | | تكلفة البضاعة المباعة |
| ٤٢ر٧٠٠ | | مخزون البضائع |
| ٤ر٢٥٠ | | أجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع |
| ١ر٧٥٠ | | ايجار المعرض |
| ٣٥٠ | | دعاية واعلان |
| ٦٥٠ | | مصاريف نقل مبيعات للعملاء |
| ١٢ر٠٠٠ | | مصاريف ادارية |

ويظهر الحساب الختامى فى صورة قائمة على الوجه التالى :

شركة نفرتيتى التجارية

الحساب الختامى عن السنة المنتهية فى ٨٥/٦/٣٠

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | ١٦٣ر٧٠٠ | اجمالى المبيعات |
| | | | **يخصم** |
| ١١ر٥٠٠ | | | مردودات مبيعات |
| ٧ر٢٠٠ | | | خصم مسموح به |
| ١ر٥٠٠ | | | مسموحات مبيعات |
| | ٢٠ر٢٠٠ | | |
| | | ١٤٣ر٥٠٠ | صافى المبيعات |

| | جنيه | جنيه | جنيه |
|---|---|---|---|
| ما قبـلـه | | | ١٤٣ر٥٠٠ |
| **يخصم** : تكلفة البضاعة المباعة | | | ٩٧ر٥٠٠ |
| مجمل الربح | | | ٤٦ر٠٠٠ |
| **يخصم** : المصاريف البيعية | | | |
| اجور ومرتبات عمال البيع | ٤ر٢٥٠ | | |
| ايجار المعرض | ١ر٧٥٠ | | |
| دعاية واعلان | ٣٥٠ | | |
| نقل مبيعات للعملاء | ٦٥٠ | | |
| | | ٧ر٠٠٠ | |
| مصاريف ادارية . | | ١٢ر٠٠٠ | |
| | | | ١٩ر٠٠٠ |
| صافى الربح | | | ٢٧ر٠٠٠ |

والواقع انه قد جرت العادة فى العرف المحاسبى ( العربى والاوربى دون الامريكى ) على تقسيم الحساب الختامى الى حسابين : الاول يختص باظهار نتيجة عمليات الاتجار فى البضاعة من بيع وشراء ، ويظهر مجمل الربح ويطلق عليه حساب المتاجرة . والثانى يظهر نتيجة المقاصة بين فائض عمليات المتاجرة من ارباح ( أو عجزها من خسائر )، مضافا اليها الايرادات الناتجة عن الانشطة الاخرى الفرعيــه بخلاف نشاط المتاجرة ، مع باقى المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ليحدد النتائج النهائية للنشـــاط من أرباح ( أو خسائر ) صافية . ويطلق على هذا الحساب الاخـــير حساب الارباح والخسائر ، وسوف نتناول كل من هذين الحسابين بصورة أكثر تفصيلا فى نهاية هذا الفصل .

## ٤ ـ المبيعات وتكلفة المبيعات فى ظل طريقة المخزون الدورى أو الفترى :

قد ترى الادارة ان عمليات التسجيل التفصيلية المصاحبة لاستخدام طريقة المخزون المستمر ليست ضرورية لكل أو بعض الاصناف التى تقوم المنشأة بالاتجار فيها . ففى كل مرة تتم فيها عملية بيع ، يصبح من الضرورى جعل حساب تكلفة المبيعات مدينا وحساب المخزون دائنا . ذلك بالاضافة الى ضرورة تسوية بطاقات الصنف لتظهر النقص فى عدد الوحدات الموجوده لدى المنشأة وتكلفتها نتيجة عملية البيع . ولا شك فى ان هذه الطريقة اكثر تكلفة من حيث العمليات الكتابية والسجلات المحاسبية التى تتطلبها عن طريق المخزون الدورى. فما لم تبرر القيمة المرتفعة للاصناف التى تتجر فيها المنشأة اتباع هذه الطريقة لاغراض احكام الرقابة على تحركات هذه الاصناف من والى المنشأة ، فان الادارة قد ترغب فى اتباع طريقة المخزون الدورى ( أو الفترى ) ، والتى تعتبر اقل تكلفة فى اتباعها عن طريقة المخزون المستمر .

وفى ظل طريقة المخزون الدورى ، يظل رصيد اول الفترة المحاسبية من مخزون البضائع فى حساب مستقل لا يمس محاسبيا طوال الفترة المحاسبية . وعندما تقوم المنشأة بشراء بضائع ، اى الحصول على اصول ، فانه بدلا من جعل حساب المخزون مدينا بالتكلفة الكاملة للبضاعة المشتراه ، فانه يتم فتح حساب تسجل فيه مشتريات العام بصفة مستقلة عن مخزون اول الفترة على أساس ثمن الشراء ـ دون مصاريف النقل والشحن والتامين فى العادة ـ يطلق عليه حساب «مشتريات البضائع». ولاتتحدد تكلفة البضاعة الموجودة فى مخازن المنشأة وتحديد قيمتها ، ومقارنتها بما كان موجودا فى بداية الفترة وما تم شراؤه خلالها . وتحسب تكلفة البضاعة المباعة كالاتى ( الارقام افتراضية ) .

| جنيه | جنيه | |
|---|---|---|
| | ٢٣٫٢٠٠ | مخزون اول الفترة من البضائع ( الرصيد الموجود في بدايه الفتره المحاسبية ) |
| | ٥٧٫٣٠٠ + | مشتريات البضائع خلال الفتره |
| ٨٠٫٥٠٠ | | البضاعه المتاحة خلال الفترة |
| ٩٫١٠٠ | | – مخزون آخر الفترة من البضائع ( في العاده يكون الرصيد الموجود طبقا للجرد الفعلى ) |
| ٧١٫٤٠٠ | | تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة |

وبتسجيل المشتريات خلال الفترة المحاسبية في حساب مستقل تستطيع الادارة معرفة مقدارها ، وهو الامر الذى كان لا يمكن تحديده بسهولة في ظل نظام المخزون المستمر .

وبالرغم من ان المشتريات يترتب عليها حصول المنشاة على اصول ، الا انها ( اى المشتريات ) يتم اقفالها بالكامل في الحساب الختامى في نهاية الفترة بجعله مدينا وجعل حساب المشتريات دائنا ، كذلك الامر فيما يتعلق بمخزون اول الفترة .

ويتم اثبات مخزون نهاية الفترة بعد تحديد مقداره عن طريق جعل مخزون آخر الفترة مدينا والحساب الختامى دائنا . اى ان مخزون اول الفترة والمشتريات تتحول بالكامل الى مصروفات باقفالها في الحساب الختامى ، ثم يخصم منها ما يتبقى في نهاية الفترة في مخازن المنشأة بتحويله من مصروفات الى اصول بجعل الحساب الختامى دائنا وحساب مخزون نهاية الفترة مدينا .

## ٤ – ا – اجراءات تسجيل المشتريات وما يتعلق بها من مصروفات في ظل طريقة المخزون الدورى :

نخلص مما تقدم انه عند شراء بضائع لاغراض الاتجار فيها في ظل

طريقة المخزون الدورى يجعل حساب المشتريات مدينا بثمن البضاعة المشتراه ويؤدى الى زيادة الاصول بالقيمة . واذا تم الشراء نقدا فان الاصول تنقص بمقدار ما يجعل به حساب النقدية دائنا . اما اذا تم الشراء على الحساب فان حسابات الالتزامات تزيد بمقدار الزيادة فى الاصول الناتجة عن المشتريات الآجلة .

ولنفرض ان شركة المجره للاتجار فى الادوات الالكترونية قامت فى ١/٧ بالآتى :

شراء بضاعة نقدا بمبلغ ٢٧٫٠٠٠ جنيه .
شراء بضاعة على الحساب بمبلغ ٢٢٫٧٠٠ جنيه .
فيكون قيد المشتريات فى ظل المخزون الدورى كالآتى :

٤٩٫٧٠٠ من ح/مشتريات البضائع

**الى مذكورين :**

٢٧٫٢٠٠ ح/النقدية
٢٢٫٧٠٠ ح/الدائنون ( أو الموردون )

اثبات المشتريات النقدية والآجلة عن يوم ١/٧

ويترتب على هذا القيد زيادة المشتريات ( اصول ) بمبلغ ٤٩٫٧٠٠ جنيه ونقص النقدية ( اصول ) بمبلغ ٢٧٫٢٠٠ جنيه ، وزيادة الالتزامات (الدائنون) بمبلغ ٢٢٫٧٠٠ جنيه . ويلاحظ ان حساب المشتريات فى ظل هذه الطريقة قد حل محل حساب مخزون البضائع فى ظل طريقة المخزون المستمر .

هذا وقد يتضمن سعر الشراء تكلفة نقل للبضاعة المشتراه لمخازن المشترى ، وعلى هذا الاساس يجعل حساب المشتريات مدينا بالتكلفة الكاملة للمشتريات تسليم محل المشترى . اما اذا كان سعر الشراء لايتضمن

تكاليف النقل وما قد يصاحبها من تأمين ولف وحزم وشحن وتفريغ وما الى ذلك ، فان هذه التكاليف الاضافية على سعر الشراء ، والتى كان حساب مخزون البضائع يجعل بها مدينا فى ظل طريقة المخزون المستمر ، تعالج فى حساب مستقل فى ظل طريقة المخزون الدورى ، يطلق عليه حساب النقل للداخل . ويمثل رصيد حساب النقل للداخل جزءا من تكلفة البضاعة المشتراه ، ومن ثم يمكن اعتباره من الاصول حتى يتم بيع البضاعة فيتحول هو والمشتريات معا الى مصروفات . ويجب عدم الخلط بين حساب النقل للداخل وحساب « مصروفات النقل للخارج » الذى يجعل مدينا بمصاريف نقل البضاعة المباعة للعملاء . فالنقل للداخل يمثل جزءا من تكلفة البضاعة المشتراه بالرغم من تسجيلها فى حساب مستقل ، اما مصروفات النقل للخارج فيعد من مكونات مصروفات البيع والتوزيع . والتكلفة تتعلق بالحصول على أصل اما المصروف فيترتب عن عمليات الحصول على ايرادات .

ولنفرض مثلا ان تكلفة نقل البضائع التى قامت شركة المجره بشرائها فى ١/٧ لمخازنها قد بلغت ٤٢٨ جنيه كما ورد فى فاتورة شركة النقل التى لم تسدد بعد ، فان القيد فى هذه الحالة يكون كالآتى :

| | | |
|---|---|---|
| ٤٢٨ | | من ح/النقل للداخل |
| | ٤٢٨ | الى ح/الدائنون ( او الموردون ) |

اثبات تكلفة نقل مشتريات اليوم المستحقة لشركة النقل

وفى ظل طريقة المخزون الدورى يظهر فى ميزان المراجعة الذى يتم اعداده فى نهاية الفترة المحاسبية الارصدة المدينة لحسابات مخزون اول الفترة كما كان عليه حينئذ ، مشتريات البضائع المتراكمة خلال العام ، والنقل للداخل على البضائع المشتراه خلال العام . ولا يظهر مخزون نهاية الفترة فى ميزان المراجعة الا بعد اجراء التسويات وتحديد تكلفة البضاعة

المباعة . اما فى طريقة المخزون المستمر فان رصيد المخزون الذى يظهر فى ميزان المراجعة فى نهاية الفترة ( قبل التسويات ) يمثل الموجود فعلا فى المخزون فى نهاية الفترة . ولا يوجد حساب للمشتريات ، ويظهر أيضا رصيد حساب تكلفة البضاعة المباعة . ذلك لأن عمليات تسوية المخزون فى حساب تكلفة البضاعة المباعة تتم بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية فى ظل طريقة المخزون المستمر ، اما فى ظل طريقة المخزون الدورى فتؤجل التسويات الخاصة بتحديد تكلفة البضاعة المباعة وحصر مخزون آخر الفترة حتى نهاية الفترة المحاسبية .

### ٤ – ب – تسجيل المبيعات خلال الفترة وتحديد تكلفة المبيعات فى نهاية الفترة فى ظل طريقة المخزون الدورى :

يتم تسجيل المبيعات بسعر البيع الفعلى فى ظل طريقة المخزون الدورى بنفس الطريقة التى عرضناها فى ظل طريقة المخزون المستمر . اى انه عند تمام عملية البيع يجعل حساب النقدية مدينا بالمبيعات النقدية وحساب العملاء مدينا بالمبيعات الآجلة مقابل جعل حساب مبيعات البضائع ( أو المبيعات ) دائنا . ولا يلزم اجراء قيد لتسجيل تكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون الدورى كما كان عليه الوضع فى ظل طريقة المخزون المستمر . وانما تتحدد تكلفة مبيعات الفترة عند اجراء التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية .

ولنفرض مثلا ان مخزون البضاعة فى ٨٤/١/١ لاحدى الشركات بلغ ١٢ر٧٠٠ جنيه ، كما بلغت مشتريات العام كما يظهرها رصيد حساب مشتريات البضائع فى ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ١٤٣ر٢٠٠ جنيه ، كما ظهر رصيد حساب النقل للداخل فى ١٢/٣١ مبلغ ٨ر٦٠٠ جنيه . وعند الجرد الفعلى للبضائع الموجودة فى نهاية العام (١٢/٣١) وجد ان تكلفتها تبلغ ٢٢ر٥٠٠

جنيه بما فيها حصتها من تكلفة النقل للداخل ففى ظل هذه الافتراضات يتم حساب تكلفة البضاعة المباعة خلال العام كالآتى :

| جنيه | جنيه | |
|---|---|---|
| | ١٢ر٧٠٠ | بضاعة أول الفترة (رصيد ٨٤/١/١) |
| | ١٤٣ر٢٠٠ | + مشتريات البضائع خلال العام |
| | ٨ر٦٠٠ | + تكلفة النقل للداخل |
| ١٦٤ر٥٠٠ | | تكلفة البضاعة المتاحة للبيع |
| ٢٢ر٥٠٠ | | – مخزون آخر الفترة (رصيد موجود فى ٨٤/١٢/٣١ فعلا) |
| ١٤٢ر٠٠٠ | | تكلفة البضاعة المباعة خلال العام . |

وتظهر الارصدة الثلاثة الاولى كأرصدة مدينة فى ميزان المراجعة فى ١٢/٣١ قبل اجراء التسويات فى نهاية الفترة ، اما مخزون آخر الفتره فيتحدد بالمعلومات الناتجة عن الجرد الفعلى . ويتم اقفال الحسابات الثلاثة الاولى فى الحساب الختامي بالقيد الآتى :

| | | |
|---|---|---|
| ١٦٤ر٥٠٠ | | من حـ/الحساب الختامى |
| | | **الى مذكورين :** |
| | ١٢ر٧٠٠ | حـ/مخزون بضاعة اول الفترة |
| | ١٤٣ر٢٠٠ | حـ/مشتريات البضائع |
| | ٨ر٦٠٠ | حـ/النقل للداخل |
| | | اقفال الحسابات الموضحة فى الحساب الختامى فى ١٢/٣١ . |

ويترتب على هذا القيد تحول هذه الحسابات الى مصروفات ، غير أن

ما يجب تحويله الى مصروفات فعلا يقل عن ذلك بمقدار تكلفة البضاعة الموجودة فى نهاية الفترة والتى مازالت من مكونات الاصول . ولذلك يتم اثبات بضاعة آخر الفترة باجراء قيد التسوية التالى :

| | |
|---|---|
| ٢٢ر٥٠٠ | من د/مخزون بضاعة آخر الفترة |
| ٢٢ر٥٠٠ | من د/مخزون بضاعة آخر الفترة |
| | اثبات مخزون البضاعة الموجود فى نهاية الفترة طبقا للجرد الفعلى . |

ويترتب على القيدين السابقين أن جعل الحساب الختامى مدينا بمبلغ ١٦٤ر٥٠٠ جنيه ثم جعل دائنا بمبلغ ٢٢ر٥٠٠ جنيه ، ليكون صافى ما جعل به هذا الحساب مدينا هو ١٤٢ر٠٠٠ جنيه ، التى تمثل تكلفة البضاعة المباعة خلال العام والتى تحولت من اصول الى مصروفات .

واذا لم تتوفر الرغبة فى اظهار هذه التفاصيل فى الحساب الختامى ، فانه لمن الممكن توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لاغراض اجراء هذه التسويات فى نهاية الفترة ، على ان يقفل رصيد هذا الحساب فقط فى الحساب الختامى . وتكون القيود اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة واقفالها فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة فى هذه الحالة كالآتى :

| | | |
|---|---|---|
| ١٦٤ر٥٠٠ | | من د/تكلفة البضاعة المباعة |
| | | **الى مذكورين :** |
| | ١٢ر٧٠٠ | د/مخزون البضاعة اول الفترة |
| | ١٤٣ر٢٠٠ | د/مشتريات البضائع |
| | ٨ر٦٠٠ | د/النقل للداخل |
| | | اقفال الحسابات بعاليه فى حساب تكلفة البضاعة المباعة |

٢٢٫٥٠٠ من ح/مخزون بضاعة آخر الفترة

٢٢٫٥٠٠ الى ح/تكلفة البضاعة المباعة

تسوية مخزون آخر الفترة فى حساب تكلفة البضاعة المبـاعة .

والى هنا فان كل الاختلاف يتحدد فى احلال حساب تكلفة البضـاعة المباعة محل الحساب الختامى . وبترحيل القيدين السابقين لحساب تكلفة البضاعة المباعة يكون رصيده (١٤٢٫٠٠٠ جنيه) ممثلا لتكلفة ما تم بيعه من بضاعة خلال العام . ثم يجرى اقفال حساب تكلفة البضـاعة المبـاعة فى الحساب الختامى بالقيد الآتى :

١٤٢٫٠٠٠ من ح/الحساب الختامى

١٤٢٫٠٠٠ الى ح/تكلفة البضاعة المباعة

اقفال تكلفة البضاعة المباعة فى الحساب الختامى.

وبالرغم من ان كل من الطريقتين السـابقتين لهمـا نفس الاثر على الحساب الختامى ، فان الطريقة الثانية ( توسيط ح/تكلفة البضاعة المباعة) تفضل على الطريقة الاولى لاغراض اجراء التسويات على ورقة العمل .

**٤ ـ ج ـ مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى فى ظل طريقة المخزون الدورى :**

عرضنا حتى الآن كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى بطريقة مبسطة بالاقتصار على الاجراءات اللازمة لمعالجة مشتريات البضاعة وما يتعلق بها من تكاليف ، وكيفية تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، وكما سبق القول عند بيع البضاعة انه يمكن ان يرد العميل جزءا منها او يجرى عليها تخفيضات فى السعر ، او يستفيد بخصم نقدى عند السداد المبكر

لقيمة مشترياته من المنشأة ، فانه يمكن للمنشأة التى تقوم بشراء بضاعة لاغراض الاتجار فيها أن ترد جزءا من هذه البضاعة للمورد لسبب او لآخر ، او تطلب منه اجراء تخفيض فى السعر ، كما يمكن لها أن تستفيد من الخصم النقدى الذى يمنحه الموردون للمنشأة تشجيعا لها على السداد المبكر لقيمة مشترياتها منهم . وسوف نعالج كل من مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب ( لن نتعرض للخصم التجارى باعتباره لا يسجل فى دفاتر البائع ولا المشترى ) فى ظل طريقة المخزون الدورى فى هذا البند الفرعى ، على أن نتناول ذلك فى ظل طريقة المخزون المستمر لاحقا .

وعندما تقوم المنشأة بشراء بضاعة ثم تقوم بردها للمورد لسبب او لآخر ( عدم مطابقتها للمواصفات ) ، فانها تعالج على انها « **مردودات مشتريات** » . اما اذا طلبت المنشأة المشترية من المورد اجراء تخفيض فى سعر البضاعة المشتراه دون ردها ، فان هذا التخفيض – عندما يسمح به المورد – يعالج على أنه « **مسموحات مشتريات** » . وكما كان عليه الامر فيما يتعلق بمردودات ومسموحات المبيعات ، فانه يمكن جمع مردودات ومسموحات المشتريات فى حساب واحد ، او يمكن معالجة كل منهما فى حساب مستقل . وعلى النقيض من حسابى مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات ، فان حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات من الحسابات الدائنة بطبيعتها ، ذلك لانها تؤدى الى تخفيض تكلفة المشتريات المدينة بطبيعتها . ولتوضيح كيفية اثبات مردودات ومسموحات المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى نفترض المثال التالى : قامت شركة الضحى التجارية فى يوم ١/٢٣ برد بضائع سبق شراؤها من الموردين بلغت تكلفتها ٩٫٧٥٠ جنيه ذلك لاختلاف الصنف ، كما قامت الشركة فى نفس اليوم بطلب تخفيض فى سعر بعض الاصناف المشتراه من الموردين بمبلغ ٣٫٢٥٠ جنيه نظرا

لحدوث تلفيات بسيطة فيها أثناء النقل ، وقد منح الموردون الشركة السماح المطلوب . وتكون قيود اليومية اللازمة لاثبات ذلك كالآتى :

١٢٫٠٠٠ من ح/الموردون ( أو الدائنون )

**الى مذكورين :**

| | | |
|---|---|---|
| ٩٫٧٥٠ | ح/مردودات المشتريات | أو ح/مردودات ومسموحات |
| ٣٫٢٥٠ | ح/مسموحات المشتريات | المشتريات |

اثبات رد البضاعة المشتراه للموردين والحصول على السماح المطلوب مقابل تلفيات النقل .

وكما ذكرنا بصدد مردودات ومسموحات المبيعات ، فانه كان من الممكن جعل حساب مشتريات البضائع دائنا بقيمة المردودات والمسموحات الخاصة بالمشتريات ، الا أن اثبات المردودات والمسموحات فى حسابات مستقلة قد يؤدى الى توفير معلومات مفيدة للادارة . ويظهر رصيدا حسابى مردودات المشتريات ومسموحات المشتريات فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة قبل التسويات فى نهاية الفترة المحاسبية . ثم تسوى هذه الحسابات فى حساب تكلفة البضاعة المباعة قبل اقفالها فى الحساب الختامى ( أو تقفل فى الحساب الختامى مباشرة اذا لم يتم توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة ) .

واذا كان التعامل مع الموردين يتم على الحساب ، فعادة ما يقوم المورد بمنح المشترى خصما نقديا لتشجيعه على السداد المبكر ، كما سبق أن رأينا فى حالة الخصم النقدى على المبيعات ، وتحدد شروط التعامل مع المورد نسبة الخصم والشرط المؤدى لاكتسابه ، وشروط الائتمان بصفة عامة . فاذا قامت شركة الضحى التجارية بشراء بضائع من مورديها تبلغ تكلفتها ٣٠٫٠٠٠ جنيه على الحساب ، وكانت الشروط : ٣٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، وذلك بتاريخ ٣/١ مثلا، فان قيد اثبات المشتريات فى ٣/١ يكون كالآتى :

٣٠٫٠٠٠ من ح/مشتريات البضائع

٣٠٫٠٠٠ الى ح/الموردون ( أو الدائنون )

اثبات مشتريات اليوم على الحساب .

واذا قامت الشركة بسداد القيمة خلال العشرة ايام المقررة لاكتسابها الخصم النقدي الوارد فى شروط الموردين ، فان القيد يكون كالآتى :

٣٠٫٠٠٠ من ح/الموردون

الى مذكورين :

٢٩٫١٠٠ ح/النقدية

٩٠٠ ح/الخصم النقدى المكتسب

سداد الموردين خلال فترة الخصم النقدى المكتسب واكتساب الخصم بواقع ٣٪ من ٣٠٫٠٠٠ جنيه ( ٣٠٫٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٩٠٠ جنيه

وكما أن حساب الخصم النقدى المسموح به على المبيعات من الحسابات المدينة بطبيعتها ، فان الخصم النقدى المكتسب على المشتريات يعتبر من الحسابات الدائنة بطبيعتها . والواقع أن التكلفة الحقيقية للبضاعة المشتراه تنحصر فى سعر الشراء النقدى لها مضافا اليه تكلفة توصيل البضاعة من محل البائع الى مقر المشترى . وعلى هذا الاساس فان الخصم النقدى المكتسب يعنى ان شراء البضاعة على الحساب يزيد من سعر تكلفتها وعند اكتساب الخصم يصبح من الواجب تخفيض تكلفة البضاعة المشتراه به . وبذلك يقفل حساب الخصم النقدى المكتسب على المشتريات خلال الفترة المحاسبية فى حساب تكلفة البضاعة المباعة فى نهايتها لتحديد التكلفة النقدية الفعلية لها . ولذلك يرى بعض المحاسبون تسجيل المشتريات على أساس السعر الصافى بعد استبعاد الخصم النقدى حتى اذا لم تكن

المنشأة المشترية تنوى السداد خلال الفترة المقررة لاكتساب الخصم . ولاشك فى ان هذه الطريقة يترتب عليها ابراز الخصم النقدى الذى كان من الممكن اكتسابه لو قامت المنشأة بالسداد فى الوقت الملائم . وتكون القيود اللازمة لاثبات العمليات السابقة فى ظل هذه الطريقة كالآتى :

٢٩٫١٠٠ من ح/المشتريات

٢٩٫١٠٠ الى ح/الموردون

اثبات المشتريات الآجلة بصافى القيمة بعد استبعاد الخصم النقدى المقرر خلال عشرة ايام من تاريخه (٣٠٫٠٠٠ × $\frac{٣}{١٠٠}$ = ٩٠٠ ج)

فاذا قامت الشركة بالسداد فى الوقت المناسب لاكتساب الخصم يكون القيد كالآتى :

٢٩٫١٠٠ من ح/الموردون

٢٩٫١٠٠ الى ح/النقدية

سداد الموردون فى الفترة المقررة لاكتساب الخصم

اما اذا تاخرت الشركة فى السداد عن الفترة المقررة لاكتساب الخصم ، فان المبلغ المستحق سداده للموردين فى هذه الحالة يكون ٣٠٫٠٠٠ جنيه بالكامل . ويتم اثبات السداد كالآتى :

٩٠٠ من ح/الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة

٩٠٠ الى ح/الموردون

اثبات استحقاق الموردين للخصم النقدى لعدم القيام بالسداد خلال الفترة المقررة لاكتسابنا الخصم

٣٠٫٠٠٠ من ح/الموردون

٣٠٫٠٠٠ الى ح/النقدية

اثبات سداد الموردين

وفى هذه الطريقة يظهر حساب المشتريات تكلفتها الصافية بسعر الشراء النقدى . ولا تظهر الدفاتر حساب الخصم النقدى المكتسب ، وانما تظهر بدلا منه ح/الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة ، وهو حساب مدين بطبيعته يظهر مقدار الاعباء التى تتحملها الشركة نتيجة سوء ادارة عملياتها المالية مع مورديها . هذا ونحن نفضل ـ فى ظل طريقة المخزون الدورى ـ الجمع بين الطريقتين ، اى اظهار الخصم النقدى المكتسب فعلا نتيجة السداد فى الموعد الملائم والخصم النقدى المفقود نتيجة التراخى فى السداد ، حتى يمكن ابراز ما للادارة المالية وما عليها من مؤشرات حسن الادارة ومن مؤشرات التقصير . وفى ظل هذه الطريقة يتم اثبات المشتريات كما فى الطريقة الاولى بسعر الشراء الآجل ، اى فى مثالنا الجارى بمبلغ ٣٠٫٠٠٠ جنيه . واذا تم السداد فى الموعد المقرر لاكتساب الخصم يكون القيد كما هو وارد بالطريقة الاولى حيث يجعل حساب الخصم النقدى المكتسب دائنا بقيمة الخصم والنقدية دائنة بقيمة الفرق بين الخصم وسعر الشراء الآجل، وحساب الموردين مدينا . اما اذا تراخت الشركة فى السداد فى الموعد المقرر فيكون القيد كالآتى عند السداد الفعلى :

**الى مذكورين :**

٣٠٫٠٠٠ ح/الموردون

٩٠٠ ح/الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة

**الى مذكورين :**

٣٠٫٠٠٠ ح/النقدية

٩٠٠ ح/الخصم النقدى المكتسب

اثبات سداد الموردين بالكامل واثبات الخصم النقدى المفقود نتيجة التاخر فى السداد .

ويعالج حساب الخصم النقدى المكتسب فى حساب تكلفة البضاعة المباعة لتخفيض تكلفة المشتريات الآجلة لسعر الشراء النقدى ، اما حساب الخصم النقدى المفقود فيعتبر من حسابات المصروفات التمويلية ( الباهظة المعدل بالنسبة للزمن (١) ) والذى يتم اقفاله فى الحساب الختامى .

ولا يسرى المنطق السابق على الخصم النقدى المسموح به على المبيعات . فعندما لا يقوم العميل بالسداد فى الموعد الذى يستحق فيه حصوله على الخصم المقرر فان الادارة المالية لا يكون لها شأن فى ذلك ، وانما يكون العميل هو المتسبب .

ويترتب على فقدان العميل للخصم زيادة قيمة صافى المبيعات وهى من الايرادات بطبيعتها .

## ٤ ـ د ـ صافى تكلفة المشتريات فى ظل طريقة المخزون الدورى وتحديد مجمل الربح :

قياسا على ما سبق أن ذكرناه بشأن تحديد صافى المبيعات ( انظر نهاية البند ٢ ـ جـ ) ، فان صافى تكلفة المشتريات فى ظل نظام الجرد الدورى يتحدد من واقع أرصدة خمسة حسابات رئيسية هى : مشتريات البضائع، النقل للداخل ، مردودات المشتريات ، مسموحات المشتريات ، الخصم النقدى المكتسب . ويمكن حساب صافى تكلفة المشتريات فى نهاية الفترة المحاسبية من واقع ارصدة هذه الحسابات كالآتى (الارقام افتراضية) :

---

(١) اذا كانت شروط الشراء : ١٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ومبلغ المشتريات الآجل ١٠٠ جنيه ، فانه يمكن سداد ٩٩ جنيه بدلا من ١٠٠ جنيه خلال عشرة أيام ، اذا كانت السنة ٣٦٥ يوم ، فان هذا يعنى معدل فائدة سنوية قدرها $\frac{١}{١٠٠} \times \frac{٣٦٥}{٣٠}$ = ٣٦٫٥٪ وهو معدل كبير جدا بالنسبة للمعدلات التى يمكن الاقتراض بها من الغير للسداد خلال فترة اكتساب الخصم .

| جنيه | جنيه | |
|---|---|---|
| ١٧٢ر٣٥٠ | | مشتريات البضائع |
| ١١ر٦٥٠ | | نقل للداخل |
| ١٨٤ر٠٠٠ | | مجموع |
| | ١٣ر٢٧٠ | **يخصم** : مردودات المشتريات |
| | ٦ر٣٢٠ | مسموحات المشتريات |
| | ٢ر٤١٠ | الخصم النقدى المكتسب |
| ٢٢ر٠٠٠ | | |
| ١٦٢ر٠٠٠ | | صافى تكلفة مشتريات البضائع . |

ويراعى أن من بين هذه الحسابات الخمسة يوجد حسابين مدينين بطبيعتهما هما مشتريات البضائع والنقل للداخل ، وتظهر ارصدتهما فى الجانب المدين من ميزان المراجعة . أما باقى الحسابات فهى دائنة بطبيعتها، وتظهر ارصدتها فى الجانب الدائن من ميزان المراجعة . وتقفل هذه الحسابات الخمسة فى الحساب الختامى فى نهاية الفترة اما بطريق مباشر حيث تظهر بتفاصيلها فيه ، حيث الحسابات المدينة تقفل فى الجانب المدين منه باشارة موجبة والحسابات الدائنة تقفل فى الجانب المدين ايضا ولكن باشارة سالبة ( كما هو موضح بالنموذج الافتراضى بعاليه ) ، او عن طريق توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة تبعا للنمط السابق شرحه .

والى هنا يمكن أن نقوم بتوضيح كيفية قياس مجمل الربح فى ظل طريقة المخزون الدورى عن طريق المثال التالى :

نفترض أن الارصدة التالية ظهرت بين أرصدة ميزان المراجعة لشركة محلات الشواربى فى نهاية العام :

**أرصدة مدينة   أرصدة دائنة :**

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | |
|---|---|---|
| ٢١ر٤٣٠ | ٣٥٢ر٧٥٠ | مبيعات ومردودات مبيعات |
| ٧ر٢٤٠ | | مسموحات مبيعات |
| ٩ر٢٠٠ | | خصم نقدى مسموح به |
| ٦ر٥٠٠ | | مصاريف نقل للخارج (نقل مبيعات للعملاء) |
| ٢٤١ر٣٠٠ | ١٢ر٢١٠ | مشتريات ومسموحات مشتريات |
| | ٨ر٥٩٠ | مردودات مشتريات |
| | ١٦ر٢٠٠ | خصم نقدى مكتسب |
| ٧ر٦٠٠ | | خصم نقدى مفقود على المشتريات الآجلة |
| ١١ر٢٠٠ | | نقل للداخل |
| ٢٢ر٥٠٠ | | مخزون البضاعة أول الفترة |

ونفترض انه باجراء الجرد الفعلى فى نهاية العام وجد أن تكلفة البضاعة المتبقية تبلغ ٣٧ر٢٠٠ جنيه . ومن واقع هذه البيانات يتم قياس مجمل الربح بتصوير ما أطلقنا عليه سابقا حساب المتاجرة . ويمكن ان يظهر هذا الحساب على الصورة الموضحة فى الصفحة التالية .

ويراعى أن الخصم النقدى المفقود لا يعتد به عند حساب تكلفة البضاعة المباعة وقياس مجمل الربح ، وانما يقفل فى حساب الأرباح والخسائر كما سوف نرى فيما بعد . كما أن مصاريف نقل المبيعات للعملاء تعتبر من مصاريف البيع والتوزيع التى سوف نعالجها فى حساب الارباح والخسائر أيضا .

شركة محلات الشواربى

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية فى ...

| تكلفة المبيعات ومجمل الربح | | | صافى المبيعات ومجمل الخسائر | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٢ر٥٠٠ | | مخزون اول الفترة | ٣٥٢ر٧٥٠ | | اجمالى المبيعات |
| | ٢٤١ر٣٠٠ | مشتريات بضائع | | ٢١ر٤٢٠ | **يخصم :** مردودات مبيعات |
| | ١١ر٢٠٠ | نقل للداخل | | | |
| | ٢٥٢ر٥٠٠ | **مجموع** | | ٧ر١٢٠ | مسموحات مبيعات |
| | | **يخصم :** | ٣٧ر٧٥٠ | ٩ر٢٠٠ | خصم مسموح به |
| | | ٨ر٥٦٠ مردودات مشتريات | | | |
| | | ١٢ر٢١٠ مسموحات مشتريات | ٣١٥ر٠٠٠ | | صافى المبيعات |
| | ٣٧ر٠٠٠ | ١٦ر٢٠٠ خصم مكتسب | | | |
| ٢١٥ر٥٠٠ | | صافى تكلفة مشتريات البضائع | | | |
| ٢٣٨ر٠٠٠ | | تكلفة البضاعة المتاحة للبيع | | | |
| ٣٧ر٢٠٠ | | **يخصم :** مخزون نهاية الفترة | | | |
| ٢٠٠ر٨٠٠ | | تكلفة البضاعة المباعة | | | |
| ١١٤ر٢٠٠ | | رصيد (مجمل الربح) | | | |
| ٣١٥ر٠٠٠ | | | ٣١٥ر٠٠٠ | | |

### ٥ — مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى فى ظل طريقة المخزون المستمر :

تختلف اجراءات اثبات مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب فى ظل طريقة المخزون المستمر عنها فى ظل طريقة المخزون الدورى . ففى ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد حسابات للمردودات

والمسموحات والخصم النقدى المكتسب ، وانما تعالج العمليات الخاصة بها مباشرة فى حساب مخزون البضائع . فيجعل حساب مخزون البضائع دائنا بمردودات المشتريات ( كما كان يجعل مدينا بالمشتريات ) ويجعل دائنا بمسموحات المشتريات ، كما يجعل دائنا بالخصم النقدى المكتسب . ولنفرض مثلا ان شركة سعدون للتجارة قامت بالعمليات التالية فى يوم ٢/٢٧ :

١ – اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ٣٢٫٥٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم .

٢ – بلغت مردودات المشتريات للموردين ٧٫٣٥٠ جنيه ، وحصلت على مسموحات على مشتريات بمقدار ١٫٢١٠ جنيه .

٣ – سددت حساب المورد حسين عبد العال البالغ ٢٠٫٠٠٠ جنيه قبل تاريخ انتهاء فترة استحقاق الخصم النقدى المكتسب بواقع ٣٪ .

٤ – سددت حساب المورد محمود عبد المقصود البالغ ٣٠٫٠٠٠ جنيه بعد انقضاء فترة استحقاق الخصم النقدى بواقع ٢٪ .

وفى ظل طريقة المخزون المستمر تكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات كالآتى :

**اولا** : الشراء على الحساب :

٣٢٫٥٠٠ من ح/مخزون البضائع

٣٢٫٥٠٠ الى ح/الموردين

شراء بضائع على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم .

---

**ثانيا** : مردودات ومسموحات المشتريات :

٨٫٥٦٠ من ح/الموردين

٨٫٥٦٠ الى ح/مخزون البضائع

اثبات مردودات المشتريات ٧٫٣٥٠ جنيه ومسموحات المشتريات ١٫٢١٠ جنيه

---

**ثالثا :** سداد المشتريات واكتساب الخصم النقدى

٢٠.٠٠٠ من ح/الموردين

**الى مذكورين**

١٩.٤٠٠ ح/النقدية

٦٠٠ ح/مخزون البضائع

اثبات سداد المورد حسين عبد العال واكتساب الخصم بواقع ٣٪ على ٢٠.٠٠٠ جنيه .

**رابعا :** سداد المشتريات واثبات الخصم النقدى المفقود :

**من مذكورين**

٣٠.٠٠٠ ح/الموردين

١.٢٠٠ ح/الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة .

**الى مذكورين**

٣٠.٠٠٠ ح/النقدية

١.٢٠٠ ح/مخزون البضائع

اثبات سداد المورد محمود عبد المقصود بعد انقضاء فترة الخصم واثبات فقد الخصم النقدى بمعدل ٤٪ من ٣٠.٠٠٠ جنيه .

وتوضح هذه العمليات الاربع كيفية معالجة مردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم المكتسب ، سواء تم اكتسابه فعلا بالسداد المبكر أو فقدته المنشأة لتأخرها فى السداد ، فى ظل طريقة المخزون المستمر . ومن الواضح ان مخزون البضائع يجعل دائنا فى كل هذه العمليات .

**٦ – ملخص مقارن لاجراءات تسجيل المبيعات والمشتريات والعمليات المتعلقة بهما فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر والمخزون الدورى :**

نلخص فيما يلى الاختلافات الاساسية فى اجراءات معالجة المشتريات والعمليات المتعلقة بها وتحديد تكلفة البضاعة المباعة ، واجراءات معالجة المبيعات والعمليات المتعلقة بها فى ظل كل من طريقتى المخزون .

| **طريقة المخزون المستمر** | **طريقة المخزون الدورى** |
| --- | --- |
| ١ ـ شراء البضاعة ( ٥٫٠٠٠ جنيه مثلا ) | |
| ٥٫٠٠٠ من ح/مخزون البضائع | ٥٫٠٠٠ من ح/مشتريات البضائع |
| ٥٫٠٠٠ الى ح/الموردين ( او النقدية ) | ٥٫٠٠٠ الى ح/الموردين ( او النقدية) |
| ٢ ـ مردودات ومسموحات المشتريات ( مردودات ٤٥٠ جنيه مثلا ومسموحات ٣٤٠ جنيه ) . | |
| ٧٩٠ من ح/الموردين | ٧٩٠ من ح/الموردين |
| ٧٩٠ الى ح/مخزون البضائع | الى مذكورين : |
| | ٤٥٠ ح/مردودات المشتريات |
| | ٣٤٠ ح/مسموحات المشتريات |
| ٣ ـ تكلفة النقل للداخل ( ١٥٠ جنيه مثلا ) | |
| ١٥٠ من ح/مخزون البضائع | ١٥٠ من ح/النقل للداخل |
| ١٥٠ الى ح / الموردين ( او النقدية ) | ١٥٠ الى / ح/الموردين ( او النقدية ) |
| ٤ ـ سداد مشتريات آجلة واكتساب خصم نقدى ( ١٠٠٠ جنيه ، ونسبة خصم ٢٪ مثلا ) | |
| ١٫٠٠٠ من ح/الموردين | ١٫٠٠٠ من ح/الموردين |
| الى مذكورين : | الى مذكورين : |
| ٩٨٠ ح/النقدية | ٩٨٠ ح/النقدية |
| ٢٠ ح/مخزون البضائع | ٢٠ ح/الخصم النقدى المكتسب |

٥ ـ سداد مشتريات آجلة بعد مضى فترة استحقاق الخصم النقدى (٢٠٠٠ر٢ مثلا ونسبة خصم ٣٪ )

| | |
|---|---|
| **من مذكورين :** | **من مذكورين :** |
| ٢٠٠٠ر٢ ح/الموردين | ٢٠٠٠ر٢ ح/الموردين |
| ٦٠ ح/الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة | ٦٠ ح/الخصم النقدى المفقود على المشتريات الآجلة |
| **الى مذكورين :** | **الى مذكورين :** |
| ٦٠ ح/مخزون البضائع | ٦٠ ح/الخصم النقدى المكتسب |
| ٢٠٠٠ر٢ ح/النقدية | ٢٠٠٠ر٢ ح/النقدية |

٦ ـ بيع بضائع (بمبلغ ٥٠٠ر٦ جنيه مثلا وتكلفتها ٣٠٠ر٤ جنيه )

| | |
|---|---|
| ٥٠٠ر٦ من ح/العملاء (او النقدية) | ٥٠٠ر٦ من ح/العملاء (او النقدية) |
| ٥٠٠ر٦ الى ح/مبيعات البضائع | ٥٠٠ر٦ الى ح/مبيعات البضائع |
| ٣٠٠ر٤ من ح/ تكلفة البضاعة المباعة | لا يجرى اى قيود حتى نهاية الفترة المحاسبية حيث تتحدد تكلفة البضاعة المباعة حينئذ . |
| ٣٠٠ر٤ الى ح/مخزون البضائع | |

٧ ـ مردودات ومسموحات المبيعات ( مردودات ٥٠٠ جنيه مثلا تكلفتها ٣٠٠ جنيه ومسموحات ٤٥٠ جنيه )

| | |
|---|---|
| **من مذكورين :** | **من مذكورين :** |
| ٥٠٠ ح/مردودات المبيعات | ٥٠٠ ح/مردودات المبيعات |
| ٤٥٠ ح/مسموحات المبيعات | ٤٥٠ ح/مسموحات المبيعات |
| ٩٥٠ الى ح/العملاء (او النقدية) | ٩٥٠ الى ح/العملاء (او النقدية) |
| ٣٠٠ من ح/مخزون البضائع | لا يتم اجراء اى قيود لتكلفة المبيعات المرتدة . |
| ٣٠٠ الى ح/ تكلفة البضاعة المباعة | |

٨ ـ الخصم المسموح به على المبيعات : لا خلاف بين الطريقتين ( تحصين ٠٠٠ر٥ جنيه من العملاء مثلا بخصم نقدى مسموح به ٢٪ ) .

**من مذكورين :**

٤٫٩٠٠ النقدية "

١٠٠ الخصم المسموح به

٥٫٠٠٠ الى ح/العملاء

٩ ـ قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة البضاعة المباعة وتحديد رصيد مخزون البضائع فى نهاية الفترة :

لا حاجة الى قيود دفترية حيث يمثل رصيد ح/تكلفة البضاعة المباعة الاصول التى تحولت الى مصروفات ويظهر رصيد ح/مخزون البضائع ما يوجد منها فى نهاية الفترة

**من مذكورين :**

×××  ح/مردودات المشتريات

×××  ح/مسموحات المشتريات

×××  ح/الخصم النقدى المكتسب

مممم  ح/تكلفة البضاعة المباعة

**الى مذكورين :**

×××  ح/مخزون اول الفترة

×××  ح/مشتريات البضائع

×××  ح/النقل للداخل

×××  من ح/مخزون آخر الفترة

×××  الى ح/تكلفة البضاعة المباعة

هذا وتفيد ورقة العمل كثيرا لاغراض اجراء هذه التسويات ، كما سوف يتضح فى الفصل القادم .

## اسئلة وتمارين

## على

## الفصــل الثــامن

### اولا : الاسئلة :

**السؤال الاول :**

تكلم باختصار عن كل مما ياتى : هامش الربح ، خصم الكمية المشروط باثر رجعى ، الخصم النقدى المفتود ، المسموحات ، المردودات ، الخصم التجارى المتسلسل ، النقل للداخل .

**السؤال الثانى :**

عن طريق ارقام افتراضية قم بتوضيح اهم الفروق فى اجراءات قيد المبيعات ومردودات ومسموحات المبيعات فى ظل كل من طريقتى المخزون الفترى والمخزون المستمر .

**السؤال الثالث :**

ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات رصيد لمخزون البضائع يبلغ ٨٩٦٠٠ جنيه ، ولم يتحدد فى الميزان ما اذا كان هذا المخزون يمثل رصيد او الفترة او رصيد آخر الفترة . ما هى الاجراءات التى تعتقد انه من الواجب القيام بها للتحقق من ذلك على وجه التاكيد ؟ .

**السؤال الرابع :**

حدد آثار كل من الحالات الآتية على كل من : تكلفة البضاعة المباعة ، مجمل الربح ، صافى الربح .

أ ــ سقط سهوا تسجيل مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه .

ب ــ المغالاة فى تقدير تكلفة مخزون نهاية الفترة عن التكلفة الفعلية .

جـ ــ تسجيل تكلفة النقل للداخل على اعتبار انها مصروفات نقل للخارج.

د ــ تسجيل المشتريات بأسعار الشراء الآجل والاقتصار على اثبات الخصم النقدى المكتسب فعلا دون الخصم النقدى المفقود .

هـ ـ المغالاة فى تقدير تكلفة مخزون بداية الفترة عن التكلفة الفعلية .

و ـ خصم مصاريف النقل للخارج من اجمالى المبيعات فى حساب المتاجرة.

ز ـ اعتبار مردودات المشتريات على أنها مبيعات .

ح ـ اقفال رصيد حساب تكلفة النقل للداخل فى حساب الارباح والخسائر.

ط ـ اثبات البضاعة المرتدة من العملاء على اساس أنها مشتريات .

ى ـ اعتبار مرتبات عمال البيع والتوزيع من المصاريف الادارية والتمويلية.

**السؤال الخامس :**

علل باختصار لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب :

أ ـ يتم اثبات مردودات المبيعات بجعل حساب المبيعات مدينا وحساب المردودات دائنا .

ب ـ عندما تمنح المنشأة خصما نقديا لعملائها فان ذلك يعنى بالضرورة اعتباره مصروفا عند اتمام عملية البيع .

جـ ـ يحتاج الامر فى ظل طريقة المخزون الدورى الى توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة لاثبات تكلفة ما يتم بيعه عند اثبات واقعة البيع .

د ـ اذا كانت المبيعات كلها تتم نقدا فلا حاجة لحساب الخصم النقدى المسموح به .

هـ ـ لا تختلف اجراءات تسجيل المبيعات فى ظل طريقة المخزون الدورى عنها فى طريقة المخزون المستمر ، وانما يقتصر الاختلاف على اجراءات تسجيل المشتريات .

و ـ تستخدم طريقة المخزون المستمر لعناصر المخزون كثيرة العدد بشرط ان تكون غالية الثمن .

ز ـ فى ظل طريقة المخزون المستمر لا يوجد ما يستدعى اجراء جرد فعلى لعناصر المخزون للتأكد من وجودها .

ح ـ يسجل الخصم التجارى فى دفاتر البائع ولكنه لا يسجل فى دفاتر المشترى وذلك على العكس من خصم الكمية .

ط ـ يظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات ارصدة حسابات المخزون أول الفترة وتكلفة البضاعة المباعة خلالها ومخزون آخر الفترة اذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر اما اذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون الدورى فان هذا الميزان يظهر ارصدة حسابات مخزون اول الفترة والمشتريات ومردودات المشتريات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المسموح به ومخزون آخر الفترة .

ى ـ تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به فى ظل طريقة المخزون الدورى عنها فى ظل طريقة المخزون المستمر .

ك ـ اذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ٩٨٫٥٠٠ جنيه فى الوقت الذى بلغ فيه مخزون بداية الفترة ١٢٫٣٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٢٣٫٢٠٠ جنيه ، فان صافى المشتريات لابد وأن يكون ١٢١٫٧٠٠ جنيه .

ل ـ اذا بلغ صافى المشتريات ١٢١٫٢٠٠ جنيه فى الوقت الذى بلغت فيه مردودات المشتريات ١٢٫١٠٠ جنيه ومخزون بداية الفترة ١٢٫٣٠٠ جنيه فان اجمالى المشتريات يكون ١٢١٫٤٠٠ جنيه .

م ـ اذا بلغ مخزون بداية الفترة ٤٫٥٠٠ جنيه ومخزون نهاية الفترة ٦٫٤٠٠ جنيه فان صافى المشتريات لابد وان يزيد عن تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٠٫٩٠٠ جنيه .

ن ـ يمكن حساب صافى المشتريات بالمعادلة الآتية :

صافى المشتريات = مخزون نهاية الفترة + تكلفة البضاعة المباعة ـ مخزون بداية الفترة + اجمالى المشتريات ـ مردودات ومسموحات المشتريات والخصم النقدى المكتسب .

**ثانيا التمارين :**

**التمرين الاول :**

اليك بعض المعاملات التى تمت بين شركة الشروق وشركة الغروب التجاريتين خلال أسبوع :

٣/١٤ قامت شركة الشروق بشراء بضاعة على الحساب من شركة الغروب بمبلغ ٢٢٥٠٠ر جنيه تسليم محل البائع بشروط ٢٪ ٣ أيام ، صافى ٢٠ يوم . وقد قامت شركة الغروب بسداد تكلفة النقل بالنيابة عن شركة الشروق والبالغ قدرها ١٢٠٠ر جنيه .

٣/١٥ : سددت شركة الشروق لشركة الغروب تكلفة نقل البضاعة المشتراة فى اليوم السابق .

٣/١٦ : اشترت شركة الشروق من شركة الغروب بضاعة على الحساب بمبلغ ١٥٠٠٠ر جنيه تسليم محل المشتري بنفس الشروط السابقة ، وقامت شركة الشروق بسداد مشتريات يوم ٣/١٤ .

٣/١٧ : قامت شركة الشروق بشراء بضاعة من شركة الغروب يبلغ سعرها طبقا لقوائم الاسعار ٣٠٠٠٠ر جنيه بخصم تجارى ١٠٪ ، ٥٪ ، على التوالى وبشروط ١٪ ، ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ، تسليم محل المشترى.

٣/١٨ : ردت شركة الشروق لشركة الغروب بضاعة قيمتها ٤٥٠٠ر جنيه من مشتريات يوم ٣/١٦ كما طلبت السماح بتخفيض سعر باقي البضاعة المشتراه فى نفس اليوم بمبلغ ١٠٠٠ر جنيه نظرا لحدوث تلفيات بسيطة فيها اثناء النقل وقد وافقت شركة الغروب على منح التخفيض المطلوب .

٣/١٩ : طلبت شركة الغروب من شركة الشروق استرداد بعض البضائع التى تم ارسالها اليها فى يوم ٣/١٧ والبالغ سعرها طبقا لقوائم الاسعار ١٥٠٠٠ر جنيه ذلك لأنها كانت تخص عميل آخر مقابل ارسال بضائع بدلا منها بنفس القيمة دون خصم تجارى بشروط : ٣٪ ٧ ايام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل البائع .

٣/٢٠ : وافقت شركة الشروق على طلب شركة الغروب بورّدت البضائع المطلوب استردادها وسددت مصاريف النقل بالنيابة عن شركة الغروب والبالغ قدرها ٩٨٠ جنيه . كما تسلمت البضاعة البديلة ، وبلغت مصاريف النقل المستحقة عليها ١٢٢٠ر١ جنيه . وفى نفس اليوم تم سداد مشتريات يوم ٣/١٦ .

**المطلوب :**

١ ــ بفرض أن كل من الشركتين تستخدمان طريقة المخزون الدورى ، قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما .

٢ ــ بفرض أن سعر البيع النهائى يتحدد فى شركة الغروب على أساس التكلفة + ٥٠٪ من التكلفة وأن كل من الشركتين تتبعان طريقة المخزون المستمر قم بتسجيل العمليات السابقة فى دفاتر كل منهما ( سعر البيع النهائى هو السعر الذى يتحمله العميل فى فواتير البيع بعد استبعاد الخصم التجارى ) .

**التمرين الثانى :**

تكونت شركة عبد الودود التجارية فى ١٩٨٥/٨/١ برأس مال نقدى قدره ٠٠٠ر١٠٠ جنيه ومخزون بضائع تبلغ تكلفته ٠٠٠ر٢٨ جنيه ، وأثاث وتركيبات تبلغ تكلفته ٠٠٠ر٢٢ جنيه ، قام عبد الودود بتقديمها جميعا للشركة فى ذلك التاريخ .

٨/٢ : قامت الشركة بشراء بضائع بمبلغ ٠٠٠ر٤٥ جنيه نقدا تسليم محل البائع ، وحصلت على خصم نقدى قدره ٣٪ من المبلغ السابق ، وبلغت تكلفة النقل المستحقة ٠١٠ر٢ جنيه .

٨/٥ باعت الشركة بضائع نقدا بمبلغ ٠٠٠ر٢٣ جنيه ، وعلى الحساب بمبلغ ٠٠٠ر٥٢ جنيه . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٠٠٠ر٥٠ جنيه ، بشروط بيع ٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم .

٨/٩ : بلغت المردودات من مبيعات يوم ٨/٥ النقدية ٣٫٠٠٠ جنيه، كما سمحت الشركة لبعض العملاء بتخفيضات فى السعر قدرها ٢٫٠٠٠ جنيه على المبيعات الآجلة ، وقدرت تكلفة البضاعة المرتدة بمبلغ ٢٫٠٠٠ جنيه .

٨/١٢ : قامت الشركة بشراء بضائع على الحساب بمبلغ ٢٧٫٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشترى .

٨/١٤ : حصلت الشركة من مبيعات يوم ٨/٥ الآجلة ما يوازى مبلغ ٣٠٫٠٠٠ جنيه ، وسددت تكلفة النقل المستحقة منذ ٨/٢ .

٨/١٧ : ردت الشركة من مشتريات ٨/١٢ ما قيمته ٧٫٠٠٠ جنيه للموردين وسددت ما يوازى ١٥٫٠٠٠ جنيه من رصيد الموردين من تحت حساب مشتريات نفس اليوم .

٨/٢٢ : باعت الشركة نقدا بضائع تبلغ قيمتها طبقا لقائمة أسعار البيع ٤٥٫٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠٪ ، وباعت على الحساب بضائع مبلغ ٣٢٫٠٠٠ جنيه بشروط ٣٪ ٥ أيام ، صافى ٣٠ يوم . وقد حصلت الشركة مبلغ ١٥٫٠٠٠ جنيه من المبيعات الآجلة ليوم ٨/٥ . وقد بلغت تكلفة البضاعة المباعة ليوم ٨/٢٢ مبلغ ٤٨٫٠٠٠ جنيه .

٨/٢٥ : سددت الشركة حسابات الموردين عن يوم ٨/١٢ .

٨/٣٠ سددت الشركة ايجار المكان الذى تشغله عن الشهر بمبلغ ٣٫٦٠٠ جنيه ، كما بلغت مصاريف الدعاية والاعلان المستحقة عن الشهر ٤٥٠ جنيه واجور ومرتبات عمال وموظفى ادارة البيع والتوزيع المسددة عن الشهر ١٫٤٥٠ جنيه ، والمياه والانارة المستحقة عن الشهر ١٣٠ جنيه ، وحصلت من العملاء عن مبيعات يوم ٨/٢٢ مبلغ ٢٠٫٠٠٠ جنيه .

**المطلوب :**

١ــ بفرض أن الشركة تستخدم طريقة المخزون المستمر ، ثم باجراء

قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الاستاذ اللازمة .

٢ ــ قم بتحديد مجمل الربح عن الشهر .

٣ ــ بفرض ان الشركة تتبع طريقـــة المخزون الدورى ، قم باجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتصوير حسابات الأستاذ اللازمة .

٤ ــ قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة عن الشهر من واقع المطلوب السابق وكذا حساب صـــافى المبيعات ، اذا كان مخزون آخر الشـــهر من البضائع كما حصلت عليه فى المطلوب الاول .

**التمرين الثالث :**

فيما يلى بعض العمليات التي قامت بها شركة عبد الستار التجارية خلال شهر ديسمبر .

١٢/١ : تكونت الشركة برأس مال قدره ٤٠٠ر٠٠٠ جنيه عبارة عن : بضاعة ٨٢ر٠٠٠ جنيه ، اثاث وتركيبات ١٦ر٠٠٠ جنيه ، سيارات بيـــع وتوزيع ٢٢ر٠٠٠ جنيه ، والباقي نقدا .

١٢/٤ : اشترت بضاعة على الحساب بمبلغ ١٢ر٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محـــل البائع . وبلغت تكلفة النقل المسددة نقدا ٥٠٠ جنيه .

١٢/٦ : باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٣ر٥٠٠ جنيه بمبلغ ٥ر٠٠٠ جنيه نقدا ، كما باعت بضاعة تبلغ تكلفتها ٧ر٠٠٠ جنيه بمبلغ ١١ر٠٠٠ جنيـــه على الحساب بشروط ١٪ ٢٠ يوم ، صافى ٣٠ يوم ، تسليم محل المشترى وبلغت مصاريف نقل المبيعات الآجلة ٤٥٠ جنيه .

١٢/٨ : اشترت بضاعة تبلغ قيمتها طبقا لقوائم الاسعار ٦٠ر٠٠٠

جنيه بخصم تجارى ١٠٪ ، ٥٪ ، ٢٪ على التوالى وبشروط : ٢٪ ٢٠ يوم، صافى ٣٠ يوم تسليم محل المشترى .

١٢/١٢ : قامت بسداد مشتريات يوم ١٢/٤ نقدا .

١٢/١٦ : بلغت مبيعات البضاعة ٧٢٫٠٠٠ جنيه على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ ايام صافى ٣٠ يوم تسليم محل البائع . وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ٥١٫٠٠٠ جنيه . وقد قامت الشركة بسداد مصاريف النقل لحساب المشترى والبالغ قدرها ٨٩٠ جنيه .

١٢/٢٠ : حصلت قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/٦ ، وبلغت المردودات من مبيعات يوم ١٢/١٦ ١٢٫٠٠٠ جنيه ، قدرت تكلفتها بمبلغ ٨٫٠٠٠ جنيه.

١٢/٢٩ : ردت بضاعة من مشتريات يوم ١٢/٨ تبلغ قيمتها فى قوائم الاسعار ٢٠٫٠٠٠ جنيه وحصلت على تخفيض اضافى فى سعر ما احتفظت به من مشتريات نفس اليوم بمبلغ ١٫٥١٦ جنيه وسددت حساب المورد عن مشتريات ذلك اليوم .

١٢/٣٠ : حصلت الشركة قيمة المبيعات الآجلة يوم ١٢/١٦ .

**المطلوب :**

١ ــ اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه العمليات بطريقة مقارنة فى ظل كل من طريقتى المخزون المستمر ، والمخزون الدورى .

٢ ــ تصوير الحسابات اللازمة فى ظل طريقة المخزون الدورى ، واعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر وحساب المخزون فى ظل طريقة المخزون المستمر .

٣ ــ اعداد ميزان المراجعة فى نهاية الشهر ، وتصوير حساب المتاجرة عن الشهر .

# الفصل التاسع

## فى
## ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية والميزانية فى المشروعات التجارية

### ١ ـ مقدمة :

عرضنا فى الفصل السابق الاجراءات المحاسبية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع فى المنشآت التجارية ، وكيفية قياس مجمل الربح المحاسبى . ولا تقتصر عمليات المنشآت التجارية على عمليات الشراء والبيع المتعلقة بالبضائع ، كما لا تقتصر تكلفة هذه المنشآت على تكلفة البضاعة المباعة . الا أن باقى العمليات التى تقوم بها المنشآت التجارية بخلاف عمليات شراء وبيع البضائع لا تخرج فى معالجتها عما سبق وعرفناه من الفصول المتقدمة فى الباب السابق . وسوف نخصص هذا الفصل لشرح اقسام المصروفات المختلفة بخلاف تكلفة البضاعة المباعة ، واستكمال الدورة المحاسبية فى المنشآت التجارية بعرض ورقة العمل الملائمة لها ، وتحديد كيفية قياس نتائج نشاطها وتصوير مركزها المالى ـ ذلك كله استمرار للفصل السابق وتأسيسا على ما شرحناه فيه .

### ٢ ـ اقسام الايرادات والمصروفات فى المنشآت التجارية :

تتأتى الايرادات للمشروعات التجارية اساسا من عمليات بيع البضاعة للعملاء ، وبذلك تمثل مبيعات البضاعة الجزء الاكبر والهام من الايرادات . ويطلق على الايرادات الناتجة عن المصدر او المصادر الرئيسية لايرادات المشروع « ايرادات العمليات » ، بينما تسمى الايرادات الفرعية الاخرى التى تنتج عن عمليات عرضية وغير رئيسية فى نشاط المشروع ، الايرادات

المتنوعة. وتمثل المبيعات ايرادات العمليات فى المشروعات التجارية البحتة، بينما تنطوى الايرادات المتنوعة على ما يحصل عليه المشروع من ايرادات بخلاف المبيعات . ومثال ذلك الايجار الدائن ، والفوائد الدائنة ، والارباح الناتجة عن بيع الاصول الثابتة ، العمولات ، وما شابه ذلك من المصادر العرضية غير المستمرة للايرادات ، والتى تمثل فى مجموعها جزءا بسيطا نسبيا من الايرادات الكلية للمشروع .

وتنقسم المصروفات فى المشروعات التجارية الى عدة اقسام كالآتى :

١ ــ **تكلفة البضاعة المباعة** : وعادة ما تمثل الجزء الاكبر من مصروفات المشروع ، وقد سبق التعرض لها بالتفصيل .

٢ ــ **المصاريف البيعية** : وتنطوى على كل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات بخلاف تكلفة البضاعة المباعة . فهى تتضمن مرتبات واجور موظفى وعمال البيع والتوزيع، عمولات البيع والتوزيع، مصاريف انتقال عمال البيع والتوزيع ، ايجار معارض ومكاتب ومحلات البيع والتوزيع ، اهلاك الاثاث والتركيبات والمبانى والآلات الخاصة بعمليات البيع والتوزيع ، نقل المبيعات للعملاء ، مصاريف الدعاية والاعلان ، مصاريف التأمين ، وكل ما يتعلق بعمليات البيع والتوزيع من مصروفات أخرى .

٣ ــ **المصاريف الادارية والتمويلية** : وتشتمل على المصروفات التى تتعلق بادارة عمليات المشروع ككل مثل مرتبات المديرين ، اهلاك اثاث الادارة ، المياه والانارة المستخدمة فى الادارة ، أجور ومرتبات عمال وموظفى الادارة ، الادوات الكتابية والمطبوعات المستخدمة ، ايجار مبنى الادارة او الاهلاك الخاص به، الديون المعدومة ، الفوائد المدينة ، وكل المصروفات التى لا تعتبر من قبيل مصروفات البيع والتوزيع .

هذا وتتم مقابلة تكلفة المبيعات بالمبيعات فى حساب المتاجرة لتحديد

مجمل الربح كما نبق واوضحنا فى الفصل السابق . اما مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الادارية والتمويلية ( يطلق على الاخيرة فى بعض الاحيان المصروفات العمومية ) فيتم مقابلتها مع مجمل الربح والايرادات المتنوعة فيما يسمى بحساب الارباح والخسائر لأغراض تحديد صافى الربح ( أو الخسارة ) عن الفترة المحاسبية . وبمعنى آخر فان الحساب الختامى الذى سبق ان عرضناه فيما تقدم ينقسم فى الواقع الى حسابين هما حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر .

### ٣ ـ ورقة العمل واعداد الحسابات الختامية فى المشروعات التجارية :

سوف نستعرض فى هذا البند كيفية اعداد ورقة العمل واعداد حسابى المتاجرة والارباح والخسائر فى منشأة تجاريه . وسوف نتناول ذلك على أساس ان المنشأة تتبع طريقة المخزون الدورى ، ذلك لأن طريقة المخزون المستمر فى هذا المجال اكثر سهولة بلا شك . وسوف نعتمد الى حد كبير على المعلومات المستقاة من الباب السابق بخصوص ميكانيكية اعداد ورقة العمل وأجراء التسويات . ولنفرض لتحقيق هذا الغرض المثال التالى :

فيما يلى ارصدة حسابات الاستاذ كما كانت عليه فى ٣١/١٢/ـــ قبل اجراء التسويات لشركة السمر التجارية ( بالجنيه ) : اثاث وتركيبات ١٢٫٣٥٠ ، سيارات توزيع ١٦٫٦٥٠ ، مواد ومهمات ١٫٥٠٠ ، مخزون البضائع فى ١/١ ٢٢٫٦٠٠ ، عملاء ٣٣٫٩٠٠ ، اوراق قبض ١٢٫٠٠٠ ، نقدية بالبنك والخزينة ٤٨٫٥٠٠ ، رأس المال ٧٥٫٠٠٠ ، ارباح محجوزة ٤٫٠ موردون ٢٣٫٥٠٠ ، دائنون مختلفون ١٫٠٤٠ ، أجور مستحقة ١٫٦٠٠ ، ايجار مقدم ٨٫٠٤٠ ، مخصص اهلاك اثاث ٦٫٢٥٠ ، مخصص اهلاك سيارات ٤٫٥٠٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٣٫٠٤٠ ، مشتريات ٩٧٫٦٠٠ ، مبيعات ١٥٢٫٧٥٠ ، مردودات مشتريات ٤٫١٠٠ ، مردودات

مبيعات ٧٫٢٥٠ ، مسموحات مشتريات ٣٫٥٠٠ ، مسموحات مبيعات ٢٫٢٠٠ ، خصم نقدى مسموح به ٣٫٣٠٠ ، خصم نقدى مكتسب ٢٫١٠٠ ، خصم نقدى مفقود على المشتريات ١٫٣٤٠ ، نقل للداخل ٥٫٤٠٠ ، مصاريف نقل للخارج ٣٫٢٠٠ ، اجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع ١٤٫٦٦٠ ، اجور ومرتبات ادارية ٤٫٥٥٠ ، عمولات بيع وتوزيع ٢٫٤٥٠ ، مصاريف دعاية واعلان ١٫٢٠٠ ، تأمين ضد الحريق ٦٥٠ جنيه .

ولنفترض المعلومات الآتية كانت متاحة فى نهاية الفترة :

١ ـ يبلغ الاهلاك السنوى للاثاث والتركيبات ٧٥٠ جنيه وللسيارات ١٫٥٠٠ جنيه ويرغب فى زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، كما بلغت المواد والمهمات المستخدمة فى عمليات البيع ٩٠٠ جنيه .

٢ ـ الايجار المقدم تم سداده فى ١/١ ليغطى سنتين ويخصص $\frac{٣}{٤}$ المبنى المستاجر لعمليات البيع والتوزيع والباقى تشغله الادارة .

٣ ـ الاجور المستحقة تمثل رصيد ١/١ وقد سددت خلال العام وجعل بها حساب اجور عمال البيع والتوزيع مدينا عند السداد .

٤ ـ تبلغ البضاعة الموجودة فعلا فى نهاية العام بالجرد الفعلى ١٢٫٦٠٠ جنيه .

وعلى اساس هذه البيانات والمعلومات سوف نقوم اولا باعداد ميزان المراجعة قبل التسويات ، من واقع ارصدة الحسابات قبل اجراء التسويات، ثم نتناول بعض بنوده بالتعليق توضيحا لمفهوم الارصدة المدينة والدائنة وعلاقة بعض الارصدة بالبعض الآخر ، ونقوم بعد ذلك باعداد ورقة العمل واجراء التسويات واقفال حسابات الايرادات والمصروفات واعداد الحسابات الختامية .

## شركة السمر التجارية
## ميزان المراجعة فى ٣١/١٢/– ١٩.

| رصدة مدينة | رصدة دائنة | البيان | ملاحظات |
|---|---|---|---|
| ١٢ر٣٥٠ | ٦ر٢٥٠ | اثاث وتركيبات ومخصص اهلاك | الاهلاك السنوى ٧٥٠ جنيه |
| ١٦ر٦٥٠ | ٤ر٥٠٠ | سيارات توزيع ومخصص اهلاك | الاهلاك السنوى ١ر٥٠٠ جنيه |
| ١ر٥٠٠ | | مواد ومهمات | استخدم منها ٩٠٠ جنيه |
| ٢٢ر٦٠٠ | | مخزون بضائع ١/١ | آخر المدة ١٢ر٦٠٠ جنيه |
| ٣٢ر٩٠٠ | ٣ر٤٠٠ | عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها | يزاد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه |
| ١٢ر٠٠٠ | | اوراق قبض | |
| ٤٨ر٥٠٠ | | نقدية بالبنك والخزينة | |
| | ٧٥ر٠٠٠ | راس المال | |
| | ١٢ر٦٠٠ | ارباح محجوزة | متمم حسابى لجانبى الميزان |
| | ٢٣ر٥٠٠ | موردون | |
| | ١٠ر٤٠٠ | دائنون مختلفون | |
| | ١ر٦٠٠ | اجور مستحقة | تم سدادها تحميلا على ح/ اجور البيع والتوزيع |
| ٨ر٤٠٠ | | ايجار مقدم | يخص سنتان ، ٣/٤ مصاريف بيع |
| ٩٧ر٦٠٠ | ١٥٢ر٧٥٠ | مشتريات ومبيعات | |
| ٧ر٢٥٠ | ٤ر١٠٠ | مردودات مشتريات ومردودات مبيعات | |
| ٢ر٢٠٠ | ٣ر٥٠٠ | مسموحات مشتريات ومسموحات مبيعات | |
| ٣ر٣٠٠ | ٢ر١٠٠ | خصم نقدى | |
| ١ر٣٤٠ | | خصم نقدى مفقود على المشتريات | |
| ٥ر٤٠٠ | | نقل للداخل | |
| ٣ر٢٠٠ | | مصاريف نقل للخارج | |
| ١٤ر٦٦٠ | | اجور ومرتبات عمال البيع والتوزيع | |
| ٤ر٥٥٠ | | اجور ومرتبات ادارية | |
| ٢ر٤٥٠ | | عمولات بيع وتوزيع | |
| ١ر٢٠٠ | | مصاريف دعاية واعلان | |
| ٦٥٠ | | تامين ضد الحريق | |
| ٢٩٩ر٧٠٠ | ٢٩٩ر٧٠٠ | | |

وقد اضفنا فى ميزان المراجعة خانة للملاحظات تدون فيها التسويات اللازمة لارصدة الحسابات التي تستوجب اجراء تسويات حتى يمكن متابعة هذه التسويات دون ان نسهو على البعض منها . وقد استقينا هذه التسويات من المعلومات التى يتم تجميعها فى نهاية الفترة المحاسبية لغرض اجراء التسويات ( وهى معطاه فى مثالنا الحالى ) .

هذا كما تعمدنا عدم تخصيص سطر مستقل لرصيد كل حساب من الحسابات . بل اظهرنا ارصدة بعض الحسابات فى صورة مزدوجة على نفس السطر ، ذلك لاظهار العلاقة بينها . فرصيد الاثاث والتركيبات مدين لانه يمثل اصل من الاصول ، بينما مخصص اهلاك اثاث والتركيبات دائن لانه يمثل مجمع ما تم تحميله لايرادات السنوات السابقة عن خدمات الاصول المستنفدة فى عملياتها . وقد سبق ان ذكرنا ان مخصص الاهلاك يظهر اما فى جانب الخصوم من الميزانية او مطروحا من رصيد الاصل المعين فى جانب الاصول . ويطلق على مخصص اهلاك الاصل ، الحساب المضاد للاصل Contra Asset Account . وحيث ان رصيد الاصل يكون مدينا بطبيعته فان الحساب المضاد ( مخصص الاهلاك ) الخاص به يكون دائنا بطبيعته . وما ينطبق على الاثاث والتركيبات ينطبق على السيارات والعملاء ، كما هو واضح من تفحص ميزان المراجعة .

ومن قراءة الميزان نجد ايضا ان رصيد حساب المشتريات ورصيد حساب المبيعات يظهران على نفس السطر . ولابد من اننا الآن لدينا المقدرة على التمييز بين كل من الحسابين ، ونستطيع ان نحدد الرصيد الخاص بكل منهما فالمشتريات من الاصول ( الى ان يتم تحولها الى مصروفات ) ومن ثم فرصيدها لابد وأن يكون هو المدين ، والمبيعات من الايرادات ورصيدها يكون هو الدائن طبعا . وينعكس الامر بالنسبة لمردودات المشتريات

ومردودات المبيعات ، فالاولى رصيدها دائن ( لأنها عكس المشتريات ) ، والثانية رصيدها مدين . وما ينطبق على المردودات يسرى على المسموحات والخصم النقدى . فالخصم النقدى المكتسب على المشتريات الآجلة يؤدى الى تخفيض تكلفتها ومن ثم فرصيده دائن ، بينما الخصم النقدى المسموح به على المبيعات الآجلة يؤدى الى انقاص قيمتها ( وهى ايرادات ) وبالتالى فرصيده مدين . والواقع انه كان من الممكن الاكتفاء فى خانة البيان بذكر لفظة مردودات أو مسموحات ، كما فعلنا بالخصم النقدى . ويكفى ذلك للتعرف على كونها مردودات مشتريات أو مردودات مبيعات من تحديد طبيعة الرصيد المقابل لها . فاذا كان الرصيد مدينا فهى مردودات (او مسموحات) مبيعات، واذا كان الرصيد يقع فى الجانب الدائن فهى مردودات ( أو مسموحات ) مشتريات .

**٣ ـ ا ـ ورقة العمل واجراء التسويات :**

من واقع ميزان المراجعة قبل التسويات وبيان التسويات التى يجب اجراؤها على ارصدة بعض الحسابات عن الفترة المحاسبية يتم اعداد ورقة العمل كما هى موضحة بالصفحات من ٣٢٢ حتى ٣٢٥ . وقد ظهر فى ورقة العمل ثمانى تسويات كالآتى :

١ ـ تسوية حساب مخصص اهلاك الاثاث والتركيبات بالاهلاك عن العام حيث جعل حساب اهلاك الاثاث والتركيبات مدينا بمبلغ ٧٥٠ جنيه وحساب مخصص اهلاك اثاث والتركيبات دائنا ، وبذلك يصبح رصيد ح/المخصص دائنا بمبلغ ٧٫٠٠٠ جنيه ، كما هو واضح فى ميزان المراجعة بعد التسويات . ويقفل حساب اهلاك اثاث والتركيبات ( وهو حساب مصروف ) فى الحسابات الختامية كما سوف يرد حالا ، اما حساب المخصص فيظهر فى الميزانية العمومية .

٢ ـ تسوية حساب مخصص اهلاك السيارات بنفس طريقة تسوية حساب مخصص اهلاك اثاث والتركيبات .

٣ ـ تخفيض رصيد حساب المواد والمهمات المستخدمة باعتبارها قد تحولت الى مصروفات . وقد جعل حساب المواد والمهمات المستخدمة مدينا ( حساب مصروف ) ، وحساب المواد والمهمات دائنا ( حساب اصل ) بمبلغ ٩٠٠ جنيه قيمة المواد والمهمات المستخدمة . ويقفل حساب المواد والمهمات المستخدمة فى الحسابات الختامية .

٤ ـ زيادة مخصص الديون المشكوك فيها بالمبلغ المطلوب ٥٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها (مصروف) مدينا وجعل حساب المخصص دائنا . ويقفل حساب الديون المشكوك فيها فى الحسابات الختامية ، ويظهر حساب مخصص الديون المشكوك فيها فى الميزانية بالرصيد الجديد ٣ر٩٠٠ جنيه .

٥ ـ اقفال حسابات مخزون اول الفترة والمشتريات ( وهى ارصدة مدينة ) ، ومردودات المشتريات ومسموحاتها والخصم النقدى المكتسب ( وارصدتها دائنة ) فى حساب تكلفة البضاعة المباعة . ويعتبر توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة هنا ضروريا حتى يمكن اظهار مخزون آخر الفترة فى الميزانية العمومية ، كما هو واضح من التسوية التالية . ويمكن بالرغم من ذلك ، أن تظهر تكلفة البضاعة المباعة فى حساب المتاجرة تفصيليا كما سوف نرى فيما بعد .

٦ ـ اثبات بضاعة آخر الفترة وتسوية حساب تكلفة البضاعة المباعة الذى تم توسيطه لهذا الغرض بها ، حيث جعل مخزون بضائع آخر الفترة مدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة دائنا بمبلغ ١٢ر٦٠٠ جنيه .

٧ ـ اقفال الاجور المستحقة فى أجور ومرتبات البيع والتوزيع حيث

جعل الاخير مدينا بها عند السداد . ولذلك جعلنا حساب الاجور المستحقة مدينا بالمبلغ (١٦٠٠ر١ جنيه) مقابل جعل حساب اجور ومرتبات بيعية دائنا.

٨ - تسوية حساب الايجار المقدم بما يوازى خدمات المبنى المستأجر التى استفادت منها السنة المالية ، حيث يغطى الايجار المقدم سنتين اعتبارا من بداية السنة المالية . ولهذا الغرض جعلنا حساب الايجار المتعلق بعمليات البيع والتوزيع مدينا بمبلغ ١٥٠٠ر٣ جنيه ( $\frac{٣}{٤}$ ايجار المبنى عن سنة ) ، والايجار المتعلق بالعمليات الاداريه مدينا بمبلغ ٥٠٠ر١ جنيه ( $\frac{١}{٤}$ ايجار المبنى عن سنة ) مقابل جعل حساب الايجار المقدم دائنا بمبلغ ٢٠٠٠ر٤ جنيه ( نصف الايجار المقدم عن سنتين ) . ويعتبر كل من حسابى الايجار من حسابات المصروفات . أما رصيد حساب الايجار المقدم (٢٠٠٠ر٤) فيظهر فى الاصول فى الميزانية .

## ٣ - ب - اعداد حساب المتاجرة ، واجراء قيود الأقفال للحسابات التى تظهر فيه :

اوضحنا فى الفصل المتقدم أن الهدف من اعداد حساب المتاجرة هو قياس هامش الربح الاجمالى **Gross Margin** الناتج عن عمليات شراء وبيع البضائع . وبمعنى آخر فهو يمكن من قياس الاضافة الى تكلفة البضاعة المباعة التى أمكن تحقيقها من بيع هذه البضاعة للعملاء بأسعار مختلفة ( عادة ما تكون مرتفعة ) عن أسعار التكلفة . ويتأتى ذلك عن طريق مقارنة تكلفة البضاعة المباعة بصافى المبيعات . وقد جرت العادة أن يظهر فى حساب المتاجرة - فى ظل طريقة المخزون الدورى تفاصيل تكلفة البضاعة المباعة

شركة السمر

ورقة العمل عن السنة المالية

| الحسابات | ميزان المراجعة |  | التسويات |  |
|---|---|---|---|---|
|  | مدين | دائن | مدين | دائن |
| أثاث وتركيبات ومخصص اهلاك | ١٢ر٣٥٠ | ٦ر١٥٠ |  | ٧٥٠ (١) |
| سيارات ومخصص اهلاك | ١٦ر٦٥٠ | ٤ر٥٠٠ |  | ١ر٥٠٠ (٢) |
| مواد ومهمات | ١ر٥٠٠ |  |  | ٩٠٠ (٣) |
| مخزون بضائع ١/١ | ٢٢ر٦٠٠ |  |  | ٢٢ر٦٠٠ (٥) |
| عملاء ومخصص ديون | ٣٣ر٩٠٠ | ٢ر٤٠٠ |  | ٥٠٠ (٤) |
| أوراق قبض | ١٢ر٠٠٠ |  |  |  |
| نقدية | ٤٨ر٥٠٠ |  |  |  |
| راس المال |  | ٧٥ر٠٠٠ |  |  |
| ارباح محجوزة |  | ١٢ر٦٠٠ |  |  |
| موردون |  | ٢٣ر٥٠٠ |  |  |
| دائنون مختلفون |  | ١٠ر٤٠٠ |  |  |
| أجور مستحقة |  | ١ر٦٠٠ | ١ر٦٠٠ (٧) |  |
| ايجار مقدم | ٨ر٤٠٠ |  |  | ٤ر٢٠٠ (٨) |
| مشتريات ومبيعات | ٩٧ر٦٠٠ | ١٥٢ر٧٥٠ |  | ٩٧ر٦٠٠ (٥) |
| مردودات | ٧ر٢٥٠ | ٤ر١٠٠ | ٤ر١٠٠ (٥) |  |
| مسموحات | ٢ر٢٠٠ | ٣ر٥٠٠ | ٣ر٥٠٠ (٥) |  |
| خصم نقدى | ٣ر٣٠٠ | ٢ر١٠٠ | ٢ر١٠٠ (٥) |  |
| خصم نقدى مفقود | ١ر٣٤٠ |  |  |  |
| نقل للداخل | ٥ر٤٠٠ |  |  | ٥ر٤٠٠ (٥) |
| مصاريف نقل للخارج | ٣ر٢٠٠ |  |  |  |
| أجور ومرتبات بيعية | ١٤ر٦٦٠ |  |  | ١ر٦٠٠ (٧) |
| أجور ومرتبات ادارية | ٤ر٥٥٠ |  |  |  |
| عمولات بيعية | ٢ر٤٥٠ |  |  |  |
| مصاريف دعاية واعلان | ١ر٢٠٠ |  |  |  |
| تامين ضد الحريق | ٦٥٠ |  |  |  |
|  | ٢٩٩ر٧٠٠ | ٢٩٩ر٧٠٠ |  |  |

التجارية
المنتهية فى ٣١/١٢/– ١٩

| ميزان المراجعة بعد التسويات | | الحسابات الختامية | | الميزانية العمومية | |
|---|---|---|---|---|---|
| مدين | دائن | مدين | دائن | مدين | دائن |
| ١٢ر٣٥٠ | ٧ر٠٠٠ | | | ١٢ر٣٥٠ | ٧ر٠٠٠ |
| ١٦ر٦٥٠ | ٦ر٠٠٠ | | | ١٦ر٦٥٠ | ٦ر٠٠٠ |
| ٦٠٠ | | | | ٦٠٠ | |
| ٣٣ر٩٠٠ | ٣ر٩٠٠ | | | ٣٣ر٩٠٠ | ٣ر٩٠٠ |
| ١٢ر٠٠٠ | | | | ١٢ر٠٠٠ | |
| ٤٨ر٥٠٠ | | | | ٤٨ر٥٠٠ | |
| | ٧٥ر٠٠٠ | | | | ٧٥ر٠٠٠ |
| | ١٢ر٦٠٠ | | | | ١٢ر٦٠٠ |
| | ٢٣ر٥٠٠ | | | | ٢٣ر٥٠٠ |
| | ١٠ر٤٠٠ | | | | ١٠ر٤٠٠ |
| ٤ر٢٠٠ | | | | ٤ر٢٠٠ | |
| | ١٥٢ر٧٥٠ | | ١٥٢ر٧٥٠ | | |
| ٧ر٢٥٠ | | ٧ر٢٥٠ | | | |
| ٢ر٢٠٠ | | ٢ر٢٠٠ | | | |
| ٣ر٣٠٠ | | ٣ر٣٠٠ | | | |
| ١ر٣٤٠ | | ١ر٣٤٠ | | | |
| ٣ر٢٠٠ | | ٣ر٢٠٠ | | | |
| ١٣ر٠٦٠ | | ١٣ر٠٦٠ | | | |
| ٤ر٥٥٠ | | ٤ر٥٥٠ | | | |
| ٢ر٤٥٠ | | ٢ر٤٥٠ | | | |
| ١ر٢٠٠ | | ١ر٢٠٠ | | | |
| ٦٥٠ | | ٦٥٠ | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| هلاك أثاث وتركيبات | | ٧٥٠ (١) | | |
| اهلاك سيارات | | ١٫٥٠٠ (٢) | | |
| مواد ومهمات مستخدمة | | ٩٠٠ (٣) | | |
| ديون مشكوك فيها | | ٥٠٠ (٤) | | |
| تكلفة البضاعة المباعة | | ١١٥٫٩٠٠ (٥) | ١٢٫٦٠٠ (٦) | |
| مخزون بضائع ١٢/٣١ | | ١٢٫٦٠٠ (٦) | | |
| ايجار : بيعى | | ٣٫١٥٠ (٨) | | |
| ادارى | | ١٫٠٥٠ (٨) | | |
| | | ١٤٢٫٢٥٠ | ١٤٢٫٢٥٠ | |
| صافى ارباح العام | | | | |

هذا ويوضح القيد التالى ارقام التسويات كما وردت فى ورقة العمل حتى يمكن الرجوع اليها . والواقع انه كان فى الامكان اجراء قيد تسوية مستقل لكل واحدة من هذه التسويات الثمانية .

ويمكن اثبات هذه التسويات بالقيد المركب التالى :

**من مذكورين :**

| | | |
|---|---|---|
| ٧٥٠ | د/اهلاك الاثاث والتركيبات | (١) |
| ١٫٥٠٠ | د/اهلاك السيارات | (٢) |
| ٩٠٠ | د/مواد ومهمات مستخدمة | (٣) |
| ٥٠٠ | د/الديون المشكوك فيها | (٤) |
| ١١٥٫٩٠٠ | د/تكلفة البضاعة المباعة | (٥) |
| ٤٫١٠٠ | د/مردودات المشتريات | (٥) |
| ٣٫٥٠٠ | د/مسموحات المشتريات | (٥) |
| ٢٫١٠٠ | د/الخصم النقدى المكتسب | (٥) |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | ٧٥٠ | | ٧٥٠ |
| | | | ١ر٥٠٠ | | ١ر٥٠٠ |
| | | | ٩٠٠ | | ٩٠٠ |
| | | | ٥٠٠ | | ٥٠٠ |
| | | | ١٠٣ر٢٠٠ | | ١٠٣ر٣٠٠ |
| | ١٢ر٦٠٠ | | | | ١٢ر٦٠٠ |
| | | | ٣ر١٥٠ | | ٣ر١٥٠ |
| | | | ١ر٠٥٠ | | ١ر٠٥٠ |
| | | | | ٢٩١ر١٥٠ | ٢٩١ر١٥٠ |
| ٢ر٤٠٠ | | | ٢ر٤٠٠ | | |
| ١٤٠ر٨٠٠ | ١٤٠ر٨٠٠ | ١٥٢ر٧٥٠ | ١٥٢ر٧٥٠ | | |

١٢ر٦٠٠ د/مخزون آخر الفترة (٦)

١ر٦٠٠ د/أجور مستحقة (٧)

٤ر٢٠٠ د/ايجـار (٨)

**الى مذكورين :**

٧٥٠ د/مخصص اهلاك اثاث وتركيبات (١)

١ر٥٠٠ د/مخصص اهلاك سيارات (٢)

٩٠٠ د/مواد ومهمات (٣)

٥٠٠ د/مخصص ديون مشكوك فيها (٤)

٢٢ر٦٠٠ د/مخزون أول الفترة (٥)

٩٧ر٦٠٠ د/المشتريات (٥)

٥ر٤٠٠ د/النقل للداخل (٥)

١٢ر٦٠٠ د/تكلفة البضاعة المباعة (٦)

١ر٦٠٠ د/اجور ومرتبات بيعية (٧)

٤ر٢٠٠ د/ايجار مقدم (٨)

اثبات التسويات الخاصة بالفترة فى ٣١/١٢/ــ ١٩

وتفاصيل صافى المبيعات . ذلك لان هذه التفاصيل قد تكون اكثر فائدة من اظهار رقم واحد يمثل تكلفة البضاعة المباعة وآخر يمثل صافى المبيعات . ويترتب على ذلك ان الجانب المدين من حساب المتاجرة يظهر كل التسويات التى تظهر فى حساب تكلفة البضاعة المباعة - اذا تم توسيطه - فى ظل طريقة المخزون الدورى . ويظهر حساب المتاجرة كما يتم تصويره من واقع ورقة العمل لمثالنا الجارى فى الصفحة التالية .

وكما سبق ان أوضحنا فان حساب تكلفة البضاعة المباعة يتحدد بأرصدة سبعة حسابات رئيسية هى :

ح/مخزون بضائع ١/١ . ح/مشتريات بضائع ، ح/نقل للداخل ، وهذه الحسابات الثلاثة تقفل فى حساب تكلفة البضاعة المباعة ( أو حساب المتاجرة ) بجعلها دائنة وجعل ح/تكلفة البضاعة المباعة ( أو حساب المتاجرة ) مدينا بها ولذلك فهى تظهر فى الجانب المدين من ح/المتاجرة باشارة موجبة ، لأنها حسابات أصول ( حتى تاريخ اقفالها ) وأرصدتها مدينة بطبيعتها . اما ح/مردودات المشتريات . و ح/مسموحات المشتريات ، وح/الخصم المكتسب نتقفل فى ح/تكلفة البضاعة المباعة ( أو ح/المتاجرة ) بجعلها مدينة وجعل ح/تكلفة البضاعة ( أو ح/المتاجرة ) دائنا بها . وذلك لأن ارصدة هذه الحسابات دائنة بطبيعتها . ولما كانت هذه الحسابات (ذات الارصدة الدائنة) تظهر فى الجانب المدين من ح/المتاجرة فانها تخصم فى هذا الجانب . أى توضع باشارة سالبة ( الرصيد المدين هو رصيد دائن بالسالب ) . ويؤدى المجموع الجبرى لارصدة الحسابات الستة الى تحديد تكلفة البضاعة التى اتيحت للبيع خلال الفترة المحاسبية . ويأتى دور الحساب السابع وهو ح/مخزون آخر الفترة (١٢/٣١) ليحدد تكلفة البضاعة التى تم بيعها فعلا من البضائع التى كانت متاحة للبيع خلال الفترة . وبالتعرف على مقدار تكلفة هذا المخزون يتحدد الرصيد الواجب ظهوره فى

## شركة السمر التجارية

### حساب المتاجرة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/ -- ١٩

دائن — مدين

| البيان (دائن) | جنيه | جنيه | البيان (مدين) | جنيه | جنيه |
|---|---|---|---|---|---|
| اجمالى المبيعات | | ١٥٢ر٧٥٠ | مخزون بضائع ١/١ | | ٢٢ر٦٠٠ |
| يخصم : | | | مشتريات بضائع | ٩٧ر٦٠٠ | |
| مردودات مبيعات | ٧ر١٥٠ | | نقل للداخل | ٥ر٤٠٠ | |
| مسموحات مبيعات | ٢ر٢٠٠ | | مجموع | ١٠٣ر٠٠٠ | |
| خصم مسموح به | ٣ر٢٠٠ | | يخصم | | |
| | | ١٢ر٧٥٠ | ٤ر١٠٠ مردودات مشتريات | | |
| | | | ٣ر٥٠٠ مسموحات مشتريات | | |
| صافى المبيعات | | ١٤٠ر٠٠٠ | ٢ر١٠٠ خصم مكتسب | ٩ر٧٠٠ | |
| | | | صافى تكلفة المشتريات | | ٩٣ر٣٠٠ |
| | | | تكلفة البضاعة المتاحة للبيع | | ١١٥ر٩٠٠ |
| | | | يخصم | | |
| | | | مخزون بضائع ٣١/١٢ | | ١٢ر٦٠٠ |
| | | | تكلفة البضاعة المباعة عن العام | | ١٠٣ر٣٠٠ |
| | | | مجمل الربح (يقفل فى حساب الارباح والخسائر ) | | ٣٦ر٧٠٠ |
| | | ١٤٠ر٠٠٠ | | | ١٤٠ر٠٠٠ |

الميزانية العمومية، ويخصم هذا المقدار من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع؛ ليعرف على تكلفة ما تم بيعه فعلا خلال الفترة . وبالتالى فيجعل ح/مخزون آخر الفترة مدينا ( وهو من حسابات الاصول ) ويجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة ( أو حساب المتاجرة ) دائنا . ويجب مراعاه ان القيد الخاص بمخزون آخر الفترة هو قيد اثبات لوجوده وليس قيد اقفال لرصيده الموجود فعلا . ففى ظل طريقة المخزون الدورى ؛ ينشأ رصيد /مخزون آخر الفترة فى نهائيتها ؛ ولا يقفل فى نهايتها . ويوضح النموذج المبسط الموضح فى الصفحة التالية أثر هذه الحسابات السبعة على تكلفة البضاعة المباعة ( او الجانب المدين من ح/المتاجرة ) .

وحيث أننا قد وسطنا حساب تكلفة البضاعة المباعة فى ورقة العمل لاغراض اجراء التسويات الخاصة بها ؛ وتم فيها اقفال الحسابات السنة الواردة فى ميزان المراجعة قبل التسويات . واثبات مخزون البضاعة فى ١٢/٣١ ، فان قيود الاقفال الخاصة بحساب المتاجرة فى هذه الحالة تقتصر على الآتى :

| | | |
|---|---|---|
| ١٠٣ر٣٠٠ | | من ح/حساب المتاجرة |
| | ١٠٣ر٣٠٠ | الى ح/تكلفة البضاعة المباعة |
| | | اقفال تكلفة البضاعة المباعة الموضح تفاصيلها فى قيد التسويات وفى حساب المتاجرة . |
| ١٥٢ر٧٥٠ | | من ح/اجمالى المبيعات |
| | ١٥٢ر٧٥٠ | الى ح/المتاجرة |
| | | اقفال اجمالى المبيعات عن العام فى حساب المتاجرة |

## ح/تكلفة البضاعة المباعة (طريقة المخزون الدورى)

## أو الجانب المدين من ح/المتاجرة

| | دائن | مدين | الرصيد |
|---|---|---|---|
| ح/مخزون بضائع أول المدة يجعل دائنا برصيد ١/١ | | ٢٢٫٦٠٠ | ٢٢٫٦٠٠ |
| ح/مشتريات البضائع يجعل دائنا برصيد ١٢/٣١ | | ٩٧٫٦٠٠ | ١٢٠٫٢٠٠ |
| ح/النقل للداخل يجعل دائنا برصيد ١٢/٣١ | | ٥٫٤٠٠ | ١٢٥٫٦٠٠ |
| ح/مخزون بضائع آخر المدة يجعل مدينا برصيد الجرد فى ١٢/٣١ | ١٢٫٦٠٠ | | ١١٣٫٠٠٠ |
| ح/مردودات المشتريات يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١ | ٤٫١٠٠ | | ١٠٨٫٩٠٠ |
| ح/مسموحات المشتريات يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١ | ٢٫٥٠٠ | | ١٠٥٫٤٠٠ |
| ح/الخصم المكتسب يجعل مدينا برصيد ١٢/٣١ | ٢٫١٠٠ | | ١٠٣٫٣٠٠ |
| الرصيد المدين الذى يمثل تكلفة البضاعة المباعة عن الفترة المحاسبية . | | | ↑ |

١٢٫٧٥٠ من ح/المتاجرة

**الى مذكورين :**

٧٫٢٥٠ ح/مردودات المبيعات

٢٫٢٠٠ ح/مسموحات المبيعات

٣٫٣٠٠ ح/خصم مسموح به

اقفال الحسابات بعاليه فى حساب المتاجرة

أما اذا لم تقفل الحسابات الخاصة بتحديد تكلفة المبيعات ( التسويات التى تحمل رقم (٥) - (٦١) فى قيد التسوية المركب وورقة العمل ) فى ح/تكلفة البضاعة المباعة بصفة رسمية ضمن قيود التسوية ، كما سبق ان اوضحنا ، فان قيود الاقفال الخاصة بالحسابات التى تظهر فى الجانب المدين من ح/ المتاجرة تكون كالآتى :

١٢٥٦٠٠ر من ح/المتاجرة

**الى مذكورين :**

٢٢٦٠٠ر مخزون بضائع ١/١

٩٧٦٠٠ر مشتريات بضائع

٥٤٠٠ر نقل للداخل

**من مذكورين :**

٤١٠٠ر ح/مردودات مشتريات

٣٥٠٠ر ح/مسموحات مشتريات

٢١٠٠ر ح/خصم مكتسب

١٢٦٠٠ر ح/مخزون بضائع ١٢/٣١

٢٢٣٠٠ر الى ح/المتاجرة

ويحل هذان القيدان محل القيد الاول الخاص باقفال تكلفة البضاعة المباعة فى ح/المتاجرة .

وبمقارنة جانبى حساب المتاجرة يتحدد هامش الربح الاجمالى الناتج عن مقارنة المبيعات بتكلفة البضاعة المباعة ، والذى يتاح لتغطية المصاريف المختلفة للفترة المحاسبية وتغطية الارباح الصافية المستهدفة ، وتتم هذه العملية الاخيرة فى حساب آخر يطلق عليه حساب الارباح والخسائر ، ومن ثم يصبح من الضرورى اقفال رصيد حساب المتاجرة من مجمل ربح ( او مجمل خسارة ) فى حساب الارباح والخسائر بالقيد الآتى :

٣٦٫٧٠٠ من ح/المتاجرة
٣٦٫٧٠٠ الى ح/الارباح والخسائر
اقفال مجمل الربح عن العالم فى ح/الارباح والخسائر .

ويكون القيد عكسيا اذا حققت المنشأة خسائر .

**٣ ـ ج ـ اعداد حساب الارباح والخسائر واجراء الاقفال للحسابات التى تظهر فيـه :**

يهدف حساب الارباح والخسائر الى قياس النتيجة الصافية لعمليات المشروع خلال الفترة المحاسبية من ارباح أو خسائر صافية . وبالتالى فهو يتحمل بكل المصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية ، بخلاف تكلفة البضاعه المباعة ، وكل الخسائر التى يتحملها المشروع خلالها . كما يظهر كل الايرادات الفرعية الاخرى للمشروع بالاضافة الى مجمل الربح ( أو مجمل الخسائر ) المنقول اليه من حساب المتاجرة . وبعد اجراء المقابلة ( أو المقاصة ) بين المصروفات والايرادات المتاحة لتغطيتها تتحدد النتيجة الصـافية لعمليات المشروع من أرباح أو خسائر عن الفترة المحاسـبية . وسـوف نقوم أولا باعداد حساب الارباح والخسائر لمثالنا الجـارى . ثم نعـلق على شـكل الحساب واقسام بنود المصروفات والايرادات ، ثم نجرى قيود الاقفـال اللازمة بخلاف ما تقدم .

ويتم اعداد حساب الارباح والخسائر ـ مثله فى ذلك مثل حسـاب المتاجرة والحساب الختامى ـ عن الفترة المحاسـبية ، حيث يمثـل تكملة اجراءات مقابلة الايرادات التى تحققت خلال الفترة بما يخصها من مصروفات، والتى بدأت ـ فى هذه الحالة ـ باعداد حساب المتاجرة . ويظهر الجانب الدائن للحساب مجمل الربح كما يظهر فى حساب المتاجرة ( اذا كان هناك مجمل خسارة فيظهر فى الجانب المدين ) ثم الايرادات المتنوعة من المصادر الفرعية والعرضية المختلفة . وبرغم أن مثالنا الجارى ليس فيه مثل هده الايرادات المتنوعة ، فقد أوردنا بعض بنود على سبيل المثال ، حتى تكتمـل الصـورة .

## شركة السمر التجارية

### حساب الارباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/– ١٩

**مدين ( مصروفات )**

| البيان | جنيه | جنيه |
| --- | --- | --- |
| **المصاريف البيعية :** | | |
| مصاريف نقل للخارج | ٣ر٢٠٠ | |
| اجور ومرتبات بيعيه | ١٢ر٠٦٠ | |
| عمولات بيعيه | ٢ر٤٥٠ | |
| دعايه واعلان | ١ر٢٠٠ | |
| تأمين ضد الحريق | ٦٥٠ | |
| اهلاك اثاث وتركيبات | ٧٥٠ | |
| اهلاك سيارات | ١ر٥٠٠ | |
| مواد ومهمات مستخدمة | ٩٠٠ | |
| ايجار | ٣ر١٥٠ | |
| مجموع المصاريف البيعية | | ٢٦ر٨٦٠ |
| **المصاريف الادارية والتمويلية :** | | |
| خصم نقدى مفقود | ١ر٣٤٠ | |
| اجور ومرتبات ادارية | ٤ر٥٥٠ | |
| ديون مشكوك فيها | ٥٠٠ | |
| ايجار | ١ر٠٥٠ | |
| مجموع المصاريف الادارية والتمويلية : | | ٧ر٤٤٠ |
| | | ٣٤ر٣٠٠ |
| صافى أرباح العام | | ٢ر٤٠٠ |
| | | ٣٦ر٧٠٠ |

**دائن ( ايرادات )**

| البيان | جنيه | جنيه |
| --- | --- | --- |
| مجمل الربح الى د/المتاجرة | | ٣٦ر٧٠٠ |
| **ايرادات متنوعة :** | | |
| فوائد دائنة | — | |
| ايجارات دائنة | — | |
| ارباح راسمالية | — | |
| كوبونات أوراق مالية | — | |
| عمولات دائنة | — | |
| .... | — | |
| | | — |
| | | ٣٦ر٧٠٠ |

وقد تم تقسيم المصروفات فى الجانب المدين الى قسمين : احدهمـا لمصروفات البيع والتوزيع ، والثانى للمصروفات الادارية والتمويلية . وقد اعتبرنا كل من ارصدة حسابات التأمين ضد الحريق واهلاك الأثاث والتركيبات من مصروفات البيع والتوزيع ، على افتراض انهـا تتعلق بعمليات البيـع والتوزيع . اما اذا كان جزء منها يتعلق بالعمليات الادارية ـ مثلما فعلنا فى حساب الايجار مثلا ـ فانه يسـتفيد من المصـاريف البيعية ويحمل على المصاريف البيعية الادارية والتمويلية .

وتكون قيود الاقفال اللازمة لاعداد حساب الارباح والخسائر فى مثالنا الجارى كالآتى :

| | | |
|---|---|---|
| ٣٤٫٣٠٠ | | من حـ/الارباح والخسائر |
| | | **الى مذكورين :** |
| | ٣٫٢٠٠ | حـ/مصاريف نقل للخارج |
| | ١٣٫٦٠٠ | حـ/اجور ومرتبات بيعية |
| | ٢٫٤٥٠ | حـ/عمولات بيعية |
| | ١٫٢٠٠ | حـ/دعاية واعلان |
| | ٦٥٠ | حـ/تأمين ضد الحريق |
| | ٧٥٠ | حـ/اهلاك اثاث وتركيبات |
| | ١٫٥٠٠ | حـ/اهلاك سيارات |
| | ٩٠٠ | حـ/مواد ومهمات مستخدمة |
| | ٤٫٢٠٠ | حـ/الايجـار |
| | ١٫٣٤٠ | حـ/خصم نقدى مفقود |
| | ٤٫٥٥٠ | حـ/اجور ومرتبات ادارية |
| | ٥٠٠ | حـ/ديون مشكوك فيها |
| | | اقفال حسابات المصاريف البيعية والادارية والتمويلية فى حساب الارباح والخسائر عن العام |

هذا وقد سبق اقفال مجمل ربح المتاجرة فى حساب الارباح والخسائر .
واذا وجدت ايرادات متنوعة فان حساباتها تجعل مدينة بأرصدتها بعد اجراء التسويات مقابل جعل حساب الارباح والخسائر دائنا .

**٣ ــ د ــ التصرف فى ارباح العام الصافية كما تظهر فى حساب الارباح والخسائر :**

حتى الآن كنا دائما نفترض ان أرباح الفترة المحاسبية تضاف على رصيد حساب الارباح المحتجزة ، واذا كانت خسائر فتخصم من هذا الرصيد . الا ان صاحب او أصحاب المشروع لا يستثمرون أموالهم فيه لمجرد الرغبة فى تراكم الارباح وتركها فيه وانما قد يقررون سحب جزء من الارباح لتغطية نفقاتهم الخاصة . ونجد فى الواقع انه اذا كان المشروع مملوك لفرد واحد فانه هذا المالك عادة ما يقوم بسحب مبالغ من خزينة المشروع للانفاق على مستلزمات المعيشة , كما قد يسحب بضاعة أيضا ) خلال الفترة المحاسبية من تحت حساب الارباح التى ينتظر تحقيقها من مزاولة المشروع لعملياته على مدار الفترة . كما قد يمتد هذا الحق اذا تعدد ملاك المشروع ، اذ قد يتم الاتفاق فيما بينهم على أن يكون لكل منهم الحق فى سحب مبالغ فى حدود معينة على مدار الفترة المحاسبية حتى تتحدد نتيجة عمليات المشروع فى نهاية العام . ويكون ذلك فى العادة عندما يكون عدد الملاك محدودا فى شركات يطلق عليها شركات الاشخاص . أما اذا كان عدد الملاك كبيرا ، كما هو الحال فيما يسمى بالشركات المساهمة مثلا ، فلا يكون لأى من الملاك الحق فى سحب اى مبالغ من تحت حساب الارباح ، وانما قد يتقرر فى نهاية الفترة المحاسبية توزيع جزء من الارباح التى يحققها المشروع على ملاكه وفى كل من هذه الاحوال فان رصيد حساب الارباح والخسائر لا يقفل بكامل مقداره فى حساب الارباح المحتجزة . وسوف نتناول فى هذا البند الفرعى الاجراءات المحاسبية المتعلقة بقيد المسحوبات فى حالة وجودها ، وكيفية

معالجتها فى رصيد ارباح العام ، ثم نعالج توزيع الارباح وتسوية الارباح غير الموزعة فى حساب الارباح المحجوزة . وسوف يقتصر على القواعد العامة دون التفاصيل .

**ا ـ حالة قيام المالك او الشركاء بسحب مبالغ من خزينة المشروع :**

يتم فى هذه الحالة فتح حساب خاص لمسحوبات المالك ، او حساب لكل شريك لتسجيل المسحوبات التى يقوم بها كل منهم خلال الفترة المحاسبية فاذا قام حسونة مثلا بسحب مبلغ ٥٠٠ جنيه من خزينة محلات حسونة التجارية لمصروفاته الخاصة فان هذه العملية تسجل دفتريا فى دفاتر المحلات كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من ح/المسحوبات | |
| | ٥٠٠ | | الى ح/النقدية |

وعندما تتحدد الارباح فى نهاية الفترة ، فان المسحوبات تخصم منها قبل اقفال الباقى فى حساب الارباح المحجوزة . وعادة ما يتم تصوير حساب خاص لبيان كيفية التصرف فى الارباح يطلق عليه حساب التوزيع . فاذا بلغت ارباح محلات حسونة مثلا عن الفترة ١٦٥٠ر١ جنيه ، فانه يتم اجراء القيود الآتية فى نهاية الفترة :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٦٥٠ر١ | | من ح/الارباح والخسائر | |
| | ١٦٥٠ر١ | | الى ح/التوزيع |
| | | اقفال ارباح الفترة فى حساب التوزيع | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٥٠٠ | | من ح/التوزيع | |
| | ٥٠٠ | | الى ح/المسحوبات |
| | | اقفال المسحوبات خلال الفترة فى حساب التوزيع | |

ثم يقفل حساب التوزيع بعد ذلك بالرصيد فى حساب الارباح المحجوزة كالآتى :

١٥٠ر١ من ح/التوزيع

١٥٠ر١ الى ح/الارباح المحجوزة

اقفل الارباح غير الموزعة فى حساب الارباح المحجوزه

**ب ـ حالة قيام المالك او الشركاء بسحب بضائع من المشروع :**

قد يقوم المالك بسحب جزء من البضائع التى يقوم المشروع بالاتجار فيها لاغراض استخدامه الخاص . ويمكن تسجيل هذه المسحوبات باسعار البيع او باسعار التكلفة ، وسوف نقتصر فى معالجتها هنا على اساس اسعار التكلفة . ويختلف القيد اللازم لاثبات هذه المسحوبات طبقا لطريقة المخزون المتبعة. ففى ظل طريقة المخزون المستمر يكون القيد ( ٦٠٠ جنيه مثلا هى تكلفة البضاعة المسحوبة ) :

٦٠٠ من ح/المسحوبات

٦٠٠ الى ح/المخزون

اما فى ظل طرية المخزون الدورى فيمكن توسيط حساب « البضائع المسحوبة » كما يمكن جعل حساب المشتريات او مخزون البضائع اول الفترة دائنا بها . وفى حالة توسيط حساب البضائع المسحوبة يكون القيد كالآتى :

٦٠٠ من ح/المسحوبات

٦٠٠ الى ح/البضائع المسحوبة

ويخصم رصيد حساب البضائع المسحوبة فى نهاية الفترة من المشتريات ضمن اجراءات تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، كما تعالج مردودات او مسموحات المشتريات مثلا .

ويقفل رصيد حساب المسحوبات فى حساب التوزيع كما هو موضح فى الحالة الاولى .

**جـ ـ حالة اقرار مجلس الادارة لتوزيع جزء من الارباح على الملاك :**

عند اقرار توزيع جزء من ارباح الفترة المحاسبية على الملاك ، وبصرف

النظر عن تمام عملية التوزيع الفعلى او عدم تملمها ، يتم اجراء القيد الآتى ( ١٫٥٠٠ جنيه فى مثال شركة السمر التجارية مثلا ) :

١٫٥٠٠ من ح/التوزيع

١٫٥٠٠ الى ح/توزيعات الارباح المستحقة

واذا تم سداد الارباح المقرر توزيعها على الملاك فعلا قبل اعداد الميزانية العمومية فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية ، يجرى القيد التالى :

١٫٥٠٠ من ح/توزيعات الارباح المستحقة

١٫٥٠٠ الى ح/النقدية

ثم يقفل رصيد حساب التوزيع فى حساب الارباح المحجوزة ، وهو لمثالنا الجارى مبلغ ٩٠٠ جنيه ، بالقيد التالى :

٩٠٠ من ح/التوزيع

٩٠٠ الى ح/الارباح المحجوزة

وفيما يلى نموذج مبسط لحساب التوزيع فى هذه الحالة :

شركة السمر التجارية

حساب توزيع أرباح السنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/ـ ١٩

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٫٥٠٠ | الى ح/توزيعات الارباح المستحقة | ٢٫٤٠٠ | أرباح العام ( من ح/أرباح وخسائر ) |
| ٩٠٠ | الى ح/الارباح المحجوزة | | |
| ٢٫٤٠٠ | | ٢٫٤٠٠ | |

هذا وسوف نستكمل مثالنا على اساس ان توزيعات الارباح المستحقة لم تسدد فى نهاية السنة المالية :

**٤ ـ الميزانية العمومية :**

حيث يكون الهدف الاساس والرئيسى للمشروعات التجارية هو تحقيق أرباح نتيجة الاتجار فى السلع المختلفة ، فان حاجتها الى الاصول الثابتة مثل

الاراضى والمبانى والالات والمعدات والعدد والادوات تكون مقصورة على ما يتلاءم مع احتياجات نشاطها التجارى فى شراء وبيع الاصناف المختلفة من البضائع . ولذلك نجد أن قيمة الاصول الثابتة بالنسبة الى مجموع الاصول فى هذه المشروعات تكون صغيرة ، أما اصولها المتداولة من بضائع وعملاء وخلافه فتمثل النسبة الكبرى من مجموع الاصول . ولذلك يرى البعض ان ترتيب الاصول فى ميزانيات المشروعات التجارية يجب ان يبدأ بالاصول المتداولة وبالاصول الاكثر سيوله ، ذلك بخلاف المشروعات الصناعية التى تمثل الاصول الثابتة النسبة الكبرى من مجموع اصولها . والواقع ان لهذا الرأى ما يبرره منطقيا حيث الاصول المتداولة فى المشروعات التجارية هى موضوع نشاطها الرئيسى . غير انه قد جرت العادة فى العرف المحاسبى العربى على البدء بالاصول الثابته فى ترتيب اصول المشروعات التجارية بنفس النمط المستخدم فى المشروعات الصناعية ( تبدأ ميزانيات البنوك وشركات التامين بالاصول المتداولة مرتبة على حسب اكثرها سيولة يرد أولا ) . ولن نخرج عن هذا العرف على هذا المستوى من الدراسة المبدئية .

وعلى أساس ما تقدم يمكننا تصوير الميزانية العمومية لشركة السمر التجارية من واقع ورقة العمل ، وبعد الاخذ فى الاعتبار اقرار توزيع جزء من الارباح كما يتضح فيما يلى :

شركه السمر التجاريه

الميزانية العمومية فى ٣١/١٢/— ١٩

**الاصول ( جنيه )**

| البيان | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **أولا: الاصول الثابتة:** | | |
| ١٢ر٣٥٠ وتركيبات أثاث | | |
| ٧ر٠٠٠ — مخصص اهلاك | | |
| | ٥ر٣٥٠ | |
| ١٦ر٦٥٠ سيارات | | |
| ٦ر٠٠٠ — مخصص اهلاك | ١٠ر٦٥٠ | |
| مجموع الاصول الثابتة | | ١٦ر٠٠٠ |
| **ثانيا: الاصول المتداولة:** | | |
| مواد ومهمات | ٦٠٠ | |
| مخزون بضائع ١٢/٣١ | ١٢ر٦٠٠ | |
| ٣٣ر٩٠٠ عملاء | | |
| ٣ر٩٠٠ — مخصص ديون | ٣٠ر٠٠٠ | |
| أوراق قبض | ١٢ر٠٠٠ | |
| ايجار مقدم | ٤ر٢٠٠ | |
| نقدية | ٤٨ر٥٠٠ | |
| مجموع الاصول المتداولة | | ١٠٧ر٩٠٠ |
| مجموع الاصول | | ١٢٣ر٩٠٠ |

**الخصوم ( جنيه )**

| البيان | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **أولا : حقوق الملكية** | | |
| راس المال | ٧٥ر٠٠٠ | |
| الارباح المحجوزة | ١٢ر٥٠٠ | |
| مجموع حقوق الملكية | | ٨٨ر٥٠٠ |
| **ثانيا : الالتزامات :** | | |
| موردون | ٢٢ر٥٠٠ | |
| دائنون مختلفون | ١٠ر٤٠٠ | |
| توزيعات ارباح مستحقة | ١ر٥٠٠ | |
| مجموع الالتزامات | | ٣٥ر٤٠٠ |
| مجموع الخصوم | | ١٢٣ر٩٠٠ |

## اسئلة وتمــارين

## على

## الفصل التاسع

**اولا : الاسئلة :**

١ ــ تكلم باختصار عن كل مما يأتى : **مجمل الربح** ، صافى الربح ، **الارباح الموزعة** ، **المسحوبات** ، **الارباح المحجوزة** ، **المصاريف البيعية** ، **المصاريف الادارية والتمويلية** .

٢ ــ علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب مستعينا بأمثلة ملائمة فى حالة الضرورة :

أ ــ يتم اعداد حساب المتــاجرة عن فترة زمنيــة معينة هى الفترة المحاسبية لانه يوضح صافى المبيعات خلال الفترة وما يقابلها من مصروفات ببغية تخص الفترة ، اما حساب الارباح والخسائر فيتم اعداده فى تاريخ نهاية الفترة ليقيس صافى الربح ( او صافى الخسارة ) فى ذلك التاريخ .

ب ــ يعتبر كل من مخزون اول الفترة وصافى المشتريات من المصروفات **التى تظهر ارصدتها فى نهاية الفترة فى ميزان المراجعة لاغراض تحديد تكلفة** البضاعة المباعة فى ظل طريقة المخزون الدورى ، اما مخزون آخر الفــتره فيظهر رصيده فى ميزان المراجعة قبل التسويات بين ارصدة الاصول .

جـ ــ اذا كان رصيد المسموحات مدينا فهو يمثل مسموحات مشتريات لان المشتريات مدينة ، والعكس فى حالة المبيعات .

د ــ فى ظل طريقة المخزون المستمر يمكن ان يظهر حساب المتاجرة على الصورة المختصرة التالية :

xxx صافى المبيعات عن الفترة

xxx ـ تكلفة المبيعات عن الفترة

xxx مجمل الربح .

هـ ـ فى ظل طريقة المخزون الدورى يمكن أن يظهر فى الجانب الدائن من حساب المتاجرة الحسابات الآتية : اجمالى المبيعات، مخزون آخر الفترة ، مردودات مشتريات ، والخصم النقدى المسموح به ، بينما يظهر الجانب المدين فى هذه الحالة ، مخزون اول الفترة ، المشتريات ، النقل للداخل ، مردودات المبيعات ، مسموحات المبيعات ، والخصم النقدى المكتسب ، وذلك لأن ارصدة حسابات المجموعة الاولى دائنة بينما ارصدة حسابات المجموعة الثانية مدينة .

و ـ يتحمل حساب الارباح والخسائر بكل عناصر المصروفات فيما عدا تلك التى تتعلق بعمليات البيع والتوزيع ، ويتحمل أيضا بكل الخسائر التى تتحقق خلال الفترة .

ز ـ يقفل مجمل ربح المتاجرة فى الجانب المدين من حساب الارباح والخسائر لأنه يظهر فى الجانب المدين من حساب المتاجرة ، والعكس فى حالة مجمل الخسارة .

ح ـ تؤدى المسحوبات الى نقص الاصول حتما ، كما تؤدى أيضا اما الى نقص حقوق الملكية او زيادة الالتزامات .

ط ـ يحق لكل شريك فى أى مشروع السحب من اموال المشروع للانفاق الخاص بصرف النظر عن شكل المشروع ، ذلك من تحت حساب حصته فى الارباح التى ينتظر أن يحققها المشروع على مدار الفترة المحاسبية .

ى ـ تظهر ارصدة المسحوبات فى الجانب المدين من ميزان المراجعة لانها تمثل مصروفات .

ك ـ اذا تقرر توزيع ارباح دون صرفها قبل نهاية السنة المالية (الفترة المحاسبية ) فان هذه الواقعة لا يترتب عليها اى قيود دفترية .

ل ـ برغم ان نسبة الاصول الثابتة الى مجموع الاصول فى المشروعات التجارية تقل كثيرا عن نسبة الاصول المتداولة الى مجموع الاصول ، فانه قد جرت العادة على ان ترد الاصول الثابتة اولا فى الميزانية العمومية لانها اهم بكثير من الاصول المتداولة .

م ـ يمكن اعتبار توزيعات الارباح المستحقة فى الحقيقة جزءا متمما لحقوق الملكية لانها مستحقة لملاك المشروع .

**ثانيا : التمارين :**

**التمرين الاول :**

فيما يلى ميزان المراجعة بعد الاقفال فى ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الكمال التجارية :

| أرصدة مدينة | ارصدة دائنة | |
|---|---|---|
| جنيه | جنيه | |
| ٤٥ر٥٠٠ | | نقدية بالبنك والخزينة |
| ٨٢ر٥٠٠ | | عملاء ومدينون |
| ٧٠ر٠٠٠ | | مخزون بضائع |
| | ٦٢ر٥٠٠ | راس المال |
| | ٨٣ر٠٠٠ | ارباح محجوزة |
| | ٥٢ر٥٠٠ | موردون ودائنون |
| ١٩٨ر٠٠٠ | ١٩٨ر٠٠٠ | |

وفيما يلى ملخص اجمالى العمليات التى قامت بها الشركة خلال العام المنتهى فى ٨٥/١٢/٣١ :

| | جنيه |
|---|---|
| مبيعات نقدية | ١٦٧ر٥٠٠ |
| مبيعات آجلة (اجمالى) | ٢٧٠ر٠٠٠ |
| مشتريات آجلة (اجمالى) | ٤٠٠ر٠٠٠ |
| خصم مسموح به على المبيعات الآجلة | ٣٠ر٠٠٠ |
| مردودات مبيعات | ١١ر٢٥٠ |
| مردودات مشتريات | ٥ر٥٠٠ |
| خصم مكتسب على المشتريات الآجلة | ٨ر٥٠٠ |
| خصم نقدى مفقود | ٢ر٥٠٠ |
| مدفوعات للموردين والدائنين | ٣٢٢ر٥٠٠ |
| متحصلات من العملاء والمدينين | ٣٤٣ر٧٥٠ |
| مصروفات البيع والتوزيع | ٤٩ر٠٠٠ |
| أثاث وتركيبات مشتراه نقدا | ١٠ر٠٠٠ |
| مصروفات ادارية وتمويلية | ٤٥ر٥٠٠ |
| أراضى مشتراه نقدا | ٢٠ر٠٠٠ |
| مبانى مشتراه وممول نصفها عن طريق قرض البنك | ١٠٥ر٠٠٠ |
| فوائد مستحقة ومسددة على قرض البنك | ٣ر٠٠٠ |

**المطلوب :**

١ — اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات ملخص اجمالى العمليات عن سنة ١٩٨٥ .

٢ — اذا علمت أن تكلفة مخزون البضائع من واقع كشوف الجرد الفعلى

و ٨٥/١٢/٣١ قد بلغت ٨٦٫٠٠٠ جنيه ، فالمطلوب هو اعداد حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ٨٥/١٢/٣١ .

٣ ــ اعداد الميزانية العمومية للشركة فى ٨٥/١٢/٣١ .

**التمرين الثانى :**

ا ــ من واقع البيانات التالية قم باعداد حسابى المتاجرة والارباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٨٤/١٢/٣١ لشركة الشروق الحديثة . مخزون بضائع فى ١٩٨٤/١٢/٣١ : ٢٣٫٠٠٠ جنيه ، مخزون بضائع فى ٨٣/١٢/٣١ : ٢٠٫٠٠٠ جنيه . ضرائب : ٣٫٠٠٠ جنيه منها ٢٫٠٠٠ جنيه تخص عمليات البيع والتوزيع . مسموحات مبيعات : ١٠٠ جنيه ، مسموحات مشتريات ٢٥٠ جنيه ، اجمالى المبيعات ٧٨٫٥٠٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة فى عمليات البيع ٣٥٠ جنيه . ايجار معارض ومحلات البيع ٢٫٨٠٠ جنيه ، دعاية واعلان ٦٠٠ جنيه . اجمالى المشتريات ٤٥٫٠٠٠ جنيه ، نقل للخارج ٥٠٠ جنيه ، خصم نقدى مكتسب ٨٥٠ جنيه ، مردودات مبيعات ٧٥٠ جنيه ، مياه وانارة مكاتب الادارة ٩٠٠ جنيه ، مردودات مشتريات ١٫٠٠٠ جنيه ، ايجار مبنى الادارة ١٫٧٥٠ جنيه ، خصم نقدى مسموح به ٨٠٠ جنيه ، تأمين على معارض ومحلات البيع ٢٠٠ جنيه ، نقل للداخل ٤٥٠ جنيه ، اجور ومرتبات عمال وموظفى البيع ١٧٫٠٠٠ جنيه ، مواد ومهمات مستخدمة فى مكاتب الادارة ١٥٠ جنيه ، عمولة وكلاء البيع ٢٫٣٥٠ جنيه ، تأمين على مكاتب الادارة ٣٠٠ جنيه ، مصروفات بيعية متنوعة ١٫٧٠٠ جنيه ، مرتبات الادارة ٢٫٦٠٠ جنيه .

ب ــ قم باعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة بتوسيط حساب لهذا الغرض ولاجراء التسويات الآتية : (١) التأمين المستحق على معارض محلات البيع ١٠٠ جنيه ، (٢) أجور مدفوعة مقدما لعمال البيع تم احتسابها ضمن الاجور ١٫٥٠٠ جنيه ، (٣) الديون المشكوك فى تحصيلها

٢٫٣٠٠ جنيه ، حدد اثر كل من هذه التسويات على كل من مجمل الربح وصافى الربح الذى توصلت اليه فى المطلوب ( أ ) .

التمرين الثالث

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة الغروب لتجارة العاديات فى ١٩٨٤/١٢/٣١ :

| ارصدة مدينة | ارصدة دائنة | |
|---|---|---|
| ٢١٫٠٠٠ | | مخزون بضائع ٨٤/١/١ |
| ٥٣٠ | | مخزون مواد ومهمات بيعية |
| ١٫٠٤٠ | | تأمين مقدم |
| ١٨٫٠٠٠ | | أراضى |
| ٨٨٫٠٠٠ | ١٧٫٦٠٠ | مبانى ومخصص اهلاك |
| ٢٤٫٠٠٠ | ٤٫٨٠٠ | اثاث وتركيبات ومخصص اهلاك |
| ٢٥٫٢٠٠ | ١٦٫٧٠٠ | عملاء وموردون |
| ٦٫٠٠٠ | ٨٫٠٠٠ | أوراق قبض وأوراق دفع |
| ١٨٫٢٠٠ | ١٢٠٫٠٠٠ | نقدية وراس المال |
| ١٣٧٫٠٠٠ | ١٥٠٫٥٩٠ | مشتريات ومبيعات |
| ٢٦٠ | ١٫٠٠٠ | مردودات |
| ١٫٤٢٠ | | نقل للداخل |
| ١٫٣٤٠ | ٢٫٧٥٠ | خصم نقدى |
| ١٫٤١٠ | | خصم نقدى مفقود |
| ١٫٦٠٠ | | دعاية واعلان |
| ٣٨٫٠٠٠ | | مرتبات وعمولات البيع |
| ٨٫٣٠٠ | | مصاريف نقل وانتقال تخص عمليات البيع |
| ٥٣٫٠٨٠ | | اجور ومرتبات ادارية |
| ٤٨٠ | | مواد ومهمات مستخدمة فى الادارة |
| ٢٫٤٠٠ | | مياه وانارة وخدمات ادارية |
| ٩٥٠ | | اصلاحات مبانى |
| | ٢٦٫٧٧٠ | ارباح محجوزة |
| ٤٤٨٫٢١٠ | ٤٤٨٫٢١٠ | |

فاذا علمت أن :

١ ـ بلغ مخزون البضائع فى ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٧٫٠٠٠ جنيه طبقا للجرد الفعلى .

٢ ـ من التأمين المقدم ما يبلغ ٦٠٠ جنيه يخص السنة المالية المقبلة .

٣ ـ بلغت المواد والمهمات البيعية المستخدمة خلال العام ٤١٠ جنيه .

٤ ـ يبلغ الاهلاك السنوى على المبانى ٤٫٠٠٠ جنيه ، وعلى الاثاث والتركيبات ٢٫٤٠٠ جنيه .

٥ ـ تبلغ الاجور والمرتبات الادارية المستحقة فى نهاية العام ولم تسدد بعد ٨٢٠ جنيه .

٦ ـ قدرت الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٧٠٠ جنيه .

**المطلوب :**

١ ـ اعداد ورقة العمل واجراء التسويات مع توسيط حساب تكلفة البضاعة المباعة .

٢ ـ اجراء قيود التسوية والاقفال واعداد حسابى المتاجرة والارباح والخسائر .

٣ ـ اعداد الميزانية العمومية للشركة فى ١٩٨٤/١٢/٣١ .

**التمرين الرابع :**

فيما يلى ارصدة حسابات الاستاذ فى ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة الصمود لتجارة الجلود ( المبالغ بالجنيه ) مبيعات : ٤٨٥٫٢٤٠ ، مردودات مبيعات ٤٤٠ ، مشتريات ١٤٥٫٧٠٠ ، نقل للداخل ٣٫٤٠٠ ، دعاية واعلان ٣٤٫٠٠٠ ، عمولات بيعية ٥٤٫٠٠٠ ، مصاريف نقل وانتقال (بيعية) ١٢٫٨٨٠ ، مصروفات عمومية ٤٫٤٢٠ ، مهايا ومرتبات ادارية ٨٨٫٤٠٠ ، مواد ومهمات ادارية مستخدمة ١٫١٠٠ ، مصروفات خدمية متنوعة ٤٫٠٠٠ ، مياه وانارة ١٫٣٨٠ صيانة واصلاحات مبانى ١٫٩٠٠ ، مخصص اهلاك مبانى ٤٠٫٠٠٠ ، مبانى

۱۹۰.....، اثاث وتركيبات ۲۸٫۳۲۰ : مخصص اهلاك اثاث وتركيبات ۸.....، موردون ۳۷٫۸۸۰ ، أوراق دفع ٤٫۰۰۰ ، عمــلاء ٤۸٫٦۲۰ ، وراق قبض ۸٫۰۰۰ ، راس المال ۲۰۰٫۰۰۰ ، ارباح محجوزة ؟ ، أراضى ۳۲٫۰۰۰ ، مخزون مهمات بيعية ۱٫۳۰۰ ، تأمين مقدم ۱٫۷٦۰ ، مخزون بضائع ۱/۱ : ۳۷٫۷۰۰ ، نقدية بالبنوك والخزينة ۳۷٫۲۰۰ ، خصم نقدى مكتسب ۳٫۲۰۰ ، خصم نقدى مسموح به ٤٫۱۰۰ ، مسموحات مشتريات ۹۰۰ جنيه .

۱ ــ بلغ مخزون ۱۹۸٤/۱۲/۳۱ من البضائع ٤۸٫۰۰۰ جنيه بالتكلفة طبقا لقوائم الجرد .

۲ ــ من التأمين المقدم ما يبلغ ۸۰۰ جنيه يخص السنة المقابلة .

۳ ــ تبلغ المواد والمهمات البيعية الباقية فى ۸٤/۱۲/۳۱ مبلغ ۲۰۰ جنيه .

٤ ــ يبلغ الاهلاك السنوى للمبانى ۸٫٥۰۰ جنيه ، وللاثاث والتركيبات ۲٫۸۰۰ جنيه .

٥ ــ تبلغ مصروفات الدعاية والاعلان المستحقة فى نهاية السنة ولم تسدد بعد ٤۰۰ جنيه .

٦ ــ تقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ۱٫٦۲۰ جنيه .

**المطلوب :**

۱ ــ اعداد ميزان المراجعة قبل التسويات على ورقة عمل والتحقق من موازنته واستكماله .

۲ ــ اجراء التسويات اللازمة على ورقة العمل ، وتصوير حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية فى ۱۹۸٤/۱۲/۳۱ .

۳ ــ اجراء القيود اللازمة لتسوية الحسابات واقفالها من واقع و رقة العمل ، واعداد الميزانية العمومية للشركة فى ۱۹۸٤/۱۲/۳۱ .

# الفصل العاشر

## الاوراق التجارية

### ١ ــ مقدمة

افترضنا فى الفصول المتقدمة ان المعاملات الآجلة للمنشاة مع عملائها ومدينيها وكذلك مع مورديها ودائنيها تقوم على منطق اليسر وحسن النية واهمية الحفاظ على جودة السمعة التجارية . بمعنى ان سياسة البيع الآجل للعملاء كانت تقوم على فرض يسار هؤلاء العملاء وحسن نيتهم وجودة سمعتهم التجارية ، وهى ضمانات ضرورية لامكانية قيامهم بالوفاء بالتزاماتهم قبل المنشاة فى مواعيد استحقاقها . كما ان امكانية حصول المنشاة على تسهيلات ائتمانية من مورديها كانت تقوم على افتراض يسار المنشاة وحسن نيتها وجودة سمعتها ومن ثم ثقة الموردين فى قيامها بالوفاء بالتزاماتها قبلهم فى مواعيد استحقاقها .

الا أن النشاط التجارى والصناعى بصفة عامة يقتضى فى كثير من الاحيان ضرورة اثبات مستحقات المنشاة قبل عملائها ومدينيها ، أو اثبات مستحقات الغير قبل المنشاة بمستندات قانونية ، بالاضافة الى ما تقدم من خصائص وصفات ذاتية . وقد تنشا هذه الضرورة ــ ضرورة الاثبات بمستند قانونى ــ الى طبيعة نشاط المنشاة ، أو الى الظروف الاقتصادية العامة السائدة ، أو الى سمعة المنشاة او عملائها . فاذا كانت طبيعة نشاط المنشاة تقتضى ضرورة قيامها بالبيع بالتقسيط طويل الاجل مثلا ، فان ذلك يجعل من الحكمة ان يتم اثبات مستحقات المنشاة قبل عملائهــا بمستندات قانونية معينة مكتملة لأركانها . كما أن اتجاه الحالة الاقتصادية العامة الى الركود والكساد وانتشار ظاهرة تعدد التفاليس لهى عوامل مزعزعة للثقة

ومؤدية الى ضرورة اثبات ما للمنشأة او ما عليها بمستندات قانونية . كذلك اذا كانت السمعة التجارية لبعض العملاء غير طبيعية فان التعامل معهم بالاجل يقتضى اثبات هذه المعاملات بمستندات قانونية مكتملة لأركانها، ويطلق على هذه المستندات قانونا الاوراق التجارية .

ويتناول هذا الفصل التعريف بالاوراق التجارية وانواعها ، والمعالجة المحاسبية لها وما قد يترتب عليها من اجراءات أو مشاكل .

## ٢ — التعريف بالاوراق التجارية وانواعها :

الاواق التجارية هى مجموعة وسائل السداد الورقية غير المعلقة على شرط والتى يجب ان تكون مكتملة لاركان قانونية معينة . والاوراق التجارية فى ظل التشريع المصرى تنطوى على ثلاثة أنواع هى : الشيك ، والكمبيالة ، والسند الاذنى .

والشيك هو ورقة تتضمن أمرا كتابيا غير معلقا على شرط من شخص يسمى الساحب الى بنك يسمى المسحوب عليه بأن يدفع البنك بمجرد الاطلاع مبلغا معينا من النقود لشخص ثالث هو المستفيد أو لأمر المستفيد أو لحامل الامر . ويجب أن يتوافر للشيك اركان ثلاثة على الاقل هى (١) تاريخ صدور الامر ، والذى يجب أن لا يكون تاريخا لاحقا لتاريخ التحرير والا سرت على الشيك احكام الكمبيالات ، (٢) المبلغ ، والذى يجب ان يكون مدونا بالارقام والحروف ، (٣) وتوقيع الساحب ، والذى يجب أن يتطابق مع نموذج توقيعه لدى البنك المسحوب عليه .

هذا ولا يعد الشيك ورقة تجارية الا اذا كان تحريره مترتبا على عمل تجارى .

وتعد الكمبيالة ورقة تجارية بطبيعتها وتخضع فى سحبها وضمانها

وقبولها وتظهيرها لاحكام القانون التجارى حتى ولو كانت مترتبة على عمل مدنى . والكمبيالة هى ورقة تتضمن أمرا من شخص ( هو الساحب ) الى شخص آخر ( هو المسحوب عليه ) بأن يدفع مبلغا معينا من النقود فى تاريخ محدد أو عند الطلب الى شخص ثالث ( هو المستفيد ) والذى قد يكون نفس الساحب . ويجب أن تنطوى الكمبيالة على اركان معينة حتى تكتمل شكلها القانونى . وهذه الاركان هى : تاريخ التحرير ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، اسم المسحوب عليه وعنوانه ، المبلغ بالارقام والحروف، مقابل الوفاء ونوعه ، توقيع الساحب ، توقيع المسحوب عليه ، وتاريخ القبول .

اما السند الاذنى فهو ورقة تحمل تعهدا كتابيا غير مشروط بمقتضاه يتعهد محرر السند بسداد مبلغا معينا من النقود فى تاريخ معين او عند الطلب لاذن شخص آخر هو المستفيد . وبالتالى تكون أركان السند الاذنى كالآتى: تاريخ تحرير السند ، تاريخ الاستحقاق ، اسم المستفيد وعنوانه ، القيمة بالارقام والحروف ، مقابل الوفاء ، وتوقيع المسحوب عليه وعنوانه .

ويعتبر السند الاذنى عملا تجاريا اذا كان محرره تاجرا حتى لو كان تحريره عن عمل مدنى ، أو اذا كان تحريره مترتبا على عمل تجارى حتى اذا كان محرره غير تاجر .

هذا ويطلق محاسبيا على الكمبيالات والسندات الاذنية التى تكون المنشأة هى المستفيد فيها او التى تصدر من الغير لاذنها اصطلاح « أوراق القبض» . اى تلك الاوراق التجارية التى يترتب عليها حصول المنشأة على مقبوضات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر . أما الاوراق التى تكون فيها المنشأة هى المسحوب عليه أو المدين فيطلق عليها محاسبيا « أوراق الدفع » ، أى الاوراق التجارية التى يترتب عليها قيام المنشأة بسداد مدفوعات نقدية بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر .

واوراق القبض هى من حسابات الاصول المتداولة محددة القيمة النقدية ، ومن ثم فهى مدينة بطبيعتها اذ تمثل حقوقا مالية للمنشأة قبل الغير فى صورة ديون ثابتة بأوراق تجارية ، وعادة ما تحل محل الحسابات الشخصية للعملاء . اما أوراق الدفع فهى من حسابات الالتزامات قصيرة الاجل ومن ثم فهى دائنة بطبيعتها ، وتمثل حقوقا مالية للغير قبل المنشأة ثابتة بأوراق تجارية .

هذا وسوف نتناول المعالجة المحاسبية للشيكات أولا ثم نليها بالمعالجة المحاسبية لاوراق القبض فأوراق الدفع .

**٣ ــ المعالجة المحاسبية للشيكات :**

تقوم الشيكات مقام النقدية وتتحول الى نقدية عند الاطلاع عليها فى البنك متى كان رصيد الساحب فى البنك المسحوب عليه كافيا . والشيكات قد تكون صادرة من المنشأة ( اى تقوم المنشأة بسحبها ) للغير وفاء بالتزام عليها لهم مقابل شراء بضائع او اصول أو خدمات . كما تسحب المنشأة شيكات لأمرها للحصول على مبالغ نقدية من حسابها فى البنك لايداعها خزينتا وفاء ببعض المصروفات النقدية أو النثرية او وفاء بمشترياتها النقدية من البضائع والاصول . وقد تكون الشيكات واردة للمنشأة من الغير ، بمعنى أن يكون الغير هو الساحب والمنشأة هى المستفيد وذلك وفاء بالتزامات الغير قبل المنشأة مقابل مبيعات بضائع أو خدمات أو بيع أصول أو لتحصيل إيرادات .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للشيكات الصادرة من المنشأة عن معالجة المدفوعات النقدية . فاذا اشترت المنشأة بضاعة وسحبت شيكا على حسابها الجارى فى البنك سدادا للقيمة فان حساب مخزون البضائع أو حساب مشتريات البضائع يجعل مدينا ويجعل حساب النقدية ح/جارى

بالبنك كذا دائنا بالقيمة - ويؤدى ذلك الى نقص النقدية بالبنك ( وهى من حسابات الاصول ) بالقيمة مقابل زيادة مخزون البضاعة أو مشتريات البضاعة ( وهى من الاصول الى أن تتحول الى تكلفة بضاعة مباعة ) بالقيمة . واذا اشترت المنشأة احدى الآلات مقابل سداد القيمة بشيك فان حساب الآلات يجعل مدينا ( زيادة الاصول ) مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائنا ( نقص أصول ) . أما اذا سحبت المنشأة شيكا لامرها لايداع الحصيلة خزينتها فان حساب النقدية بالخزينة يجعل مدينا مقابل جعل حساب النقدية بالبنك كذا دائنا .

ويتم اثبات هذه العمليات فى دفتر اليومية العامة فى المنشآت الصغيرة . اما فى المنشآت الكبيرة فان تفاصيل هذه العمليات عادة ما يتم اثباتها فى دفتر يومية مساعد يطلق عليه « يومية المدفوعات » كما سيرد تفصيلا فى الفصل التالى . ويقتصر الاثبات فى اليومية العامة على الاجماليات الشهرية لهذا الدفتر المساعد .

وعندما تحصل المنشأة على شيكات من الغير فانها عادة ما تقوم بايداعها فى حسابها فى البنك للتحصيل اذا كان لها حسابا جاريا فى احد البنوك او انها تقوم بتحصيلها من البنك المسحوب عليه لايداعها خزينتها نقدا فى حالة عدم وجود حساب جارى لها فى أحد البنوك ، كما تقوم بتظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبل الغير . وفى الحالة الاولى يجعل حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب الساحب ( العميل مثلا ) او الحساب المتسبب فى حصول المنشأة على الشيك كالمبيعات او الاصول دائنا عند الحصول على الشيك وايداعه فى البنك للتحصيل .

ويكون مستند القيد فى هذه الحالة هو حافظة ايداع الشيك او الشيكات فى البنك . وتقوم بعض المنشآت بتوسيط حساب الشيكات تحت التحصيل عند ايداع الشيكات الواردة فى البنك للتحصيل الى ان يرد اشعار البنك

باضافة القيمة لحسابها الجارى لديه فتقوم باقفال الحساب الوسيط فى حساب النقدية فى البنك . وتكون القيود فى هذه الحالة كالآتى :

١ ـ عند استلام الشيك او الشيكات وعند ايداعها بالبنك للتحصيل :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ... | | من ح/الشيكات تحت التحصيل | | |
| | ... | الى ح/المبيعات أو العملاء أو الاصول | | |
| | | ايداع الشيكات رقم .... بتاريخ... بحسابنا الجارى رقم .... .... ببنك ... للتحصيل | | |

٢ ـ عند ورود اشعار البنك بتحصيل القيمة واضافتها لحساب المنشأة .

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ... | | من ح/النقدية ـ ح/بالبنك كذا | | |
| | ... | الى ح/الشيكات تحت التحصيل | | |
| | | تحصيل قيمة الشيكات ... بأرقام ... اشعار البنك .... | | |

واذا ما رفض الشيك لأى سبب من الاسباب فانه يترتب على ذلك ضرورة جعل حساب الساحب مدينا وحساب النقدية بالبنك فى حالة عدم توسيط ح/الشيكات تحت التحصيل ، او حساب الشيكات تحت التحصيل فى حالة توسيطه دائنا .

واذا لم يكن للمنشأة حسابا جاريا بأحد البنوك وقامت بتحصيل الشيك أو الشيكات من البنك المسحوب عليه لايداع القيمة خزينتها فان القيود تكون كالآتى :

١ ـ عند استلام الشيك .

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| .... | | من ح/الشيكات تحت التحصيل | | |
| | .... | الى ح/المبيعات أو العملاء أو الاصول.. | | |

٢ ـ عند تحصيل القيمة :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| .... | | من ح/النقدية بالخزينة | | |
| | .... | الى ح/الشيكات تحت التحصيل | | |

واذا قامت المنشأة بتظهير الشيك للغير وفاء بالتزاماتها قبله بدلا من ايداعه بالبنك للتحصيل أو بدلا من تحصيل القيمة لايداعها الخزينة ، فان القيد الثانى فى الحالتين السابقتين يصبح كالآتى :

٢ ـ عند تظهير الشيك للغير ( موردين او دائنين مثلا ) :

| | | | |
|---|---|---|---|
| .... | | من ح/الموردين أو الدائنين | |
| | .... | الى ح/الشيكات تحت التحصيل | |

هذا وعادة ما يتم اجراء هذه القيود فى المنشأة الصغيرة فى دفتر اليوميه العامة ، اما فى المنشآت الكبيرة فان حركة الشيكات الواردة يتم اثباتها تفصيلا فى يومية المقبوضات ويقتصر الاثبات فى اليومية العامة على الاجماليات الشهريه لها ، كما سيرد تفصيلا فى الفصل التالى .

## ٤ ـ المعالجة المحاسبية لاوراق القبض :

تعتبر اوراق القبض ظاهرة طبيعية فى المنشآت والشركات التى تمارس نشاط البيع بالتقسيط وتلك التى تكون فيها فترة الائتمان الممنوحة لعملائها طويلة، وتفضل اوراق القبض على الحسابات الشخصية المفتوحة للعملاء فى مثل هذه الاحوال وغيرها لانها تمثل مستندا كتابيا له ميزات قانونية فى اثبات الدين من ناحية ، كما انها قابلة للتحويل الى نقدية عن طريق الخصم او القطع فى البنوك من ناحية ثانية ، كما يترتب على بعضها اكتساب المنشاه لفوائد دائنة من ناحية ثالثة . وعادة ما ترتبط أوراق القبض بسياسة البيع الآجل . وتنطوى أوراق القبض فى مصر على الكمبيالات والسندات الاذنية التى تكون المنشأة هى المستفيد فيها . وقد تحصل المنشاه على أوراق القبض عند قيام عملية البيع الآجل ، او قد تحصل عليها من العملاء سدادا لأرصدتهم الشخصية المدينة لديها .

فاذا افترضنا مثلا ان منشأة السعادة باعت بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠ جنية

فى ١٩٨٥/٨/١ مقابل سحب كمبيالة على العميل محمد عبد الغنى فى نفس التاريخ والذى تم بقبولها وتستحق السداد فى ١٩٨٥/٩/١ ، كما حصلت فى ٨/٢ على سند اذنى محرر بمعرفة العميل محمود مراد بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين سدادا لرصيد حسابه المدين لدى المنشاة فان القيود تكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٥٢٠٠ | ٥٢٠٠ | من ح/اوراق القبض<br>الى ح/المبيعات<br>كمبيالة رقم ... بتاريخ ٨/١ تستحق فى ٩/١ مسحوبة على العميل محمد عبد الغنى سداد لفاتورتنا رقم ... بتاريخ ١٩٨٥/٨/١ . | ١٩٨٥/٨/١ |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٥٠٠ | ٢٥٠٠ | من ح/اوراق القبض<br>الى ح/العملاء ـ ح/محمود مراد<br>سند اذنى رقم ... بتاريخ ٨/٢ يستحق فى ١٠/٢ صادر من العميل سدادا لرصيد حسابه لدينا . | ١٩٨٥/٨/٢ |

هذا ويمكن توسيط حساب العملاء فى كل الاحوال . ففى حالة كمبيالة محمد عبد الغنى كان من الممكن اثبات عملية البيع بجعل حساب العميل مدينا وحساب المبيعات دائنا ، ثم اثبات الحصول على الكمبيالة بجعل ح/اوراق القبض مدينا وحساب العميل دائنا . والواقع انه يفضل توسيط حساب العملاء فى شأن الحصول على اوراق القبض كوسيلة للاثبات الدفترى لمقابل الوفاء .

وتجرى هذه القيود عادة فى اليومية العامة فى المنشآت الصغيرة التى لا تمسك يومية مساعدة لاوراق القبض بينما تثبت تفاصيلها فى المنشآت الكبيرة فى هذه اليومية المساعدة كما سيرد تفصيلا فى الفصل التالى .

**٤ ـ أ ـ المعالجة المحاسبية للتصرف فى أوراق القبض :**

وعندما تحصل المنشأة على أوراق القبض فهى تستطيع أن تتخذ فى شأنها أى من الاجراءات التاليه : (١) الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتحصيلها ، (٢) ايداعها فى البنك لتحصيلها فى تاريخ الاستحقاق لحساب المنشأة ، (٣) خصمها لدى أحد البنوك والحصول على قيمتها نقدا ، (٤) تظهيرها للغير وفاء بالتزاماتها قبله (٥) ايداعها بأحد البنوك كضمان للحصول على قرض .

١ ـ واذا ما احتفظت المنشأة بأوراق القبض حتى تاريخ الاستحقاق وقامت بتحصيلها فعلا فان قيد التحصيل يكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٥٢٠٠ | | من ح/النقدية (بالصندوق او البنك) | ١٩٨٥/٩/١ |
| | ٥٢٠٠ | الى ح/اوراق القبض | |
| | | تحصيل الكمبيالة المسحوبة على العميل محمد الغنى . | |

٢ ـ أما اذا اودعت المنشأة الاوراق بالبنك للتحصيل لحسابها فى تاريخ الاستحقاق ، فان القيود تكون كالآتى :

ـ عند ايداع الورقة بالبنك للتحصيل :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٥٠٠ | | من ح/اوراق القبض برسم التحصيل | ١٩٨٥/٨/٣ |
| | ٢٥٠٠ | الى ح/اوراق القبض | |
| | | ايداع السند الاذنى الصادر من محمود مراد بالبنك للتحصيل . | |

وعادة ما يحصل البنك فى هذه الحالة على مقابل قيامه بتحصيل الورقة نيابة عن المنشأة يطلق عليها من وجهة نظر المنشأة مصاريف تحصيل أوراق القبض . فاذا قام البنك بتحصيل السند الاذنى فى تاريخ الاستحقاق وأضاف قيمته لحساب المنشأة لديه بعد خصم مصاريف تحصيل قدرها خمسة جنيهات مثلا ، فان القيد يكون كالآتى :

ـ عند التحصيل :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين : | | |
| ٢٤٩٥ | | د/النقدية بالبنك | ١٩٨٥/١٠/١ | |
| ٥ | | د/مصاريف تحصيل أوراق القبض | | |
| | ٢٥٠٠ | الى د/أوراق القبض | | |
| | | تحصيل السند الاذنى الصادر من محمود مراد | | |
| | | اشعار اضافة رقم ... بتاريخ ٨٥/١٠/٢ . | | |

٢ ـ واذا ما قامت المنشأة بخصم أو قطع أوراق القبض للحصول على قيمتها نقداً في الحال أو في أي تاريخ سابق لتاريخ الاستحقاق لحاجتها لنقدية مثلا ، فان البنك في هذه الحالة يقوم بخصم الورقة طبقا لاسعار الفائدة السائدة في السوق للاقراض عند قيام العملية . ويرتبط قبول البنك لخصم أوراق القبض التي تقدمها له المنشأة بالسمعة التجارية والمركز المالي لكل من المسحوب عليه أو المدين والمستفيد .

ويترتب على خصم ( أو قطع ) الأوراق التجارية انتقال ملكيتها للبنك مع بقاء المنشأة مسئولة تضامنيا مع المدين بقيمة الورقة قبل البنك حتى يتم التحصيل .

فاذا افترضنا أن منشأة السعادة قد قامت بخصم الكمبيالة المسحوبة على محمد عبد الغني لدى بنك الاسكندرية بسعر خصم قدره ١٢٪ سنويا فان قيد اثبات خصم الورقة لدى المنشأة يكون كالآتي :

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين : | |
| ٥١٤٨ | | د/النقدية ( بالصندوق أو البنك ) | ٨/١ |
| ٥٢ | | د/مصاريف خصم (قطع) أوراق القبض | |
| | ٥٢٠٠ | الى د/أوراق القبض | |
| | | اثبات خصم الكمبيالة بمصاريف خصم لمدة شهر | |
| | | $٥٢٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢}$ = ٥٢ جنيه | |

٤ ـ اما اذا قامت المنشأة بتظهير الورقة للغير سدادا لالتزام عليها ، كأن تقوم بتظهيرها لأحد الموردين او الدائنين ، فان ملكية الورقة تنتقل لمظهر اليه مع بقاء مسئولية المنشأة تضامنياً مع المسحوب عليه او المدين المدين قبل المظهر اليه حتى يتم سداد قيمة الورقة . فاذا افترضنا ان منشاه السعادة قد قامت بتحويل السند الاذنى الذى حرره العميل محمود مراد الى المورد سعيد عبد الجواد سدادا لرصيد حسابه الدائن فى دفاتر المنشأة فان القيد يكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٥٠٠ | | من ح/الموردين ـ سعيد عبد الجواد | ٨/٢ |
| | ٢٥٠٠ | الى ح/اوراق القبض | |

٥ ـ واذا قامت المنشأة بتقديم اوراق القبض الى احد البنوك كضمان لحصولها على قرض أو تسهيلات ائتمانية من البنك ، فيلزم فى هذه الحالة ان تكون الاوراق المقدمة كضمان من الدرجة الاولى من حيث يسار وسمعة المدين ولا يتجاوز تاريخ استحقاقها ستة أشهر . ولا يقوم البنك باقراض قيمة الورقة بالكامل . وتختلف حدود القيمة السلفية للورقة من بنك الى آخر ومن عميل (للبنك) الى آخر ، وهى عادة ما تتراوح بين ٧٠٪ و ٩٠٪ من قيمة الورقة . هذا وعادة ما يقوم البنك بتحصيل الاوراق المودعة لديه كضمان لحساب المنشأة مقابل تقاضى عمولة التحصيل المناسبة ، كما يتقاضى البنك فوائد على القرض أو التسهيلات الائتمانية الممنوحة للمنشأة بضمان الاوراق عن مدة القرض او التسهيلات . فاذا افترضنا مثلا أن منشأة التجارة فى الادوات الكهربائية قد قامت بايداع كمبيالة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه مسحوبة على محلات عبد العاطى بتاريخ ١٩٨٥/٦/١ وتستحق السداد فى ١٩٨٥/٩/١ لدى البنك الاهلى ضمانا لتسهيلات ائتمانية فى حدود ٨٠٠٠ جنيه ، بسعر فائدة سنوية قدره ١٢٪ ، وبفرض ان البنك قد قام بتحصيل

الكمبيالة فى تاريخ الاستحقاق مقابل مصاريف تحصيل قدرها ١٤ جنيها ، فىر
لقيود تكون كالآتى :

ـ عند تقديم الكمبيالة كضمان :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٠٠٠٠ | | من ح/اوراق القبض برسم التأمين | ١٩٨٥/٦/١ |
| | ١٠٠٠٠ | الى ح/اوراق القبض | |

ـ عند حصول المنشأة على القرض وايداعه فى حسابها الجارى لدى البنك :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٨٠٠٠ | | من ح/النقدية ـ ح/جارى بالبنك الاهلى المصرى | ١٩٨٥/٦/١ |
| | ٨٠٠٠ | الى ح/القروض الدائنة ـ قرض البنك الاهلى المصرى | |

هذا وقد يمنح البنك تسهيلات ائتمانية للمنشأة فى حدود المبلغ تمكنها من السحب على حسابها الجارى على المكشوف خلال الفترة حتى تاريخ الاستحقاق فى حدود القيمة المصرح بها . وفى هذه الحالة لا يستدعى الامر قيام المنشأة باثبات القيد السابق ويكون رصيد حسابها الجارى فى البنك دائنا ( أى من الالتزامات ) بدلا من كونه مدينا عندما تقوم بسحب شيكات عليه . وفى هذه الحالة تتحمل المنشأة الفوائد على مقدار المتوسط المرجح زمنيا لهذا الرصيد الدائن خلال فترة التسهيلات .

وفى حالة القرض وعند قيام البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة واستيفاء قيمة القرض والفوائد ومصاريف التحصيل واضافة الباقى الى الحساب الجارى للمنشأة يجرى القيد التالى :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين : | | |
| ٨٠٠٠ | | ح/القروض الدائنة ـ قرض البنك الاهلى المصرى | | ١٩٨٥/٩/١ |
| ٢٤٠ | | ح/الفوائد المدينة | | |
| ١٤ | | ح/مصاريف تحصيل اوراق القبض | | |
| ١٧٤٦ | | ح/النقدية ـ جارى بالبنك الاهلى المصرى | | |
| | ١٠٠٠٠ | الى ح/أوراق القبض برسم التأمين تحصيل قيمة الكمبيالة المودعة فى البنك كضمان للقرض وسدد الفوائد على القرض : $٨٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$ = ٢٤٠ وسداد مصاريف التحصيل والقرض وايداع الباقى فى الحساب الجارى . | | |

وفى حالة التسهيلات الائتمانية ، وبفرض ان البنك قد فتح تسهيلات فى حدود ٨٠٠٠ جنيه بضمان الورقة خلال ثلاثة اشهر بسعر فائدة ١٢٪ ، وبفرض ان المنشاة استفادت بهذه التسهيلات كالآتى : ٢٠٠٠ جنيه فى ٦/١، ٢٠٠٠ جنيه فى ٧/١ ، ٣٠٠٠ جنيه فى ٨/١ ، وقام البنك بتحصيل الكمبيالة فى ٩/١ ، تاريخ الاستحقاق ، فان حساب الفوائد يكون كالآتى :

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة ثلاثة اشهر = $٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢}$ = ٦٠ جنيه

على ٢٠٠٠ جنيه لمدة شهرين = $٢٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢}$ = ٤٠ جنيه

على ٣٠٠٠ جنيه لمدة شهر = $٣٠٠٠ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١}{١٢}$ = ٣٠ جنيه

المجموع ١٣٠ جنيه

ويكون قيد التحصيل كالآتى :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٩٨٥٦ | | من مذكورين : | | ٨٥/٩/١ |
| | | ح/النقـــدية ـــ جـــارى بالبنك الاهلى المصرى | | |
| ١٣٠ | | ح/الفوائد المدينة | | |
| ١٤ | | ح/مصاريف تحصيل اوراق القبض | | |
| | ١٠٠٠٠ | الى ح/اوراق القبض برسم التأمين | | |

ويترتب على ذلك ان يصبح رصيد الحساب الجارى مدينا بمبلغ ٢٨٥٦ جنيه بدلا من كونه دائنا (مكشوفا) بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

**٤ ـــ ب ـــ تحصيل أوراق القبض قبل موعد الاستحقاق ورفضها وتجديدها فى حالة التوقف عن السداد :**

افترضنا فى الحالات الخمس السابقة ان أوراق القبض يتم تحصيلها فى موعد استحقاقها بالضبط الامر الذى يستلزم ان يكون المدين او المسحوب عليه موسراً وقادراً وحسن النية فى ذلك التاريخ . وبالتالى فاثبات التحصيل كان يظهر فى دفاتر المنشأة اذا ما احتفظت بأوراق القبض لديها لتحصيلها أو اذا ما ارسلتها للبنك للتحصيل بالنيابة عنها او اذا ما اقترضت بضمانها من البنك . اما فى حالة خصم الورقة (او قطعها) فى البنك ، أو تظهيرها للغير فان عملية السداد فى تاريخ الاستحقاق لا تظهر فى دفاتر المنشأة وانما تظهر فى دفاتر من انتقلت ملكية الورقة اليه .

وقد يرغب المدين او المسحوب عليه ورقة القبض فى بعض الأحوال أن يقوم بسداد قيمة الورقة قبل موعد استحقاقها مقابل حصوله على ما يسمى بخصم تعجيل الدفع . ويمثل هذا الخصم قيمة الفوائد المستحقة على مبلغ الورقة من تاريخ السداد المبكر حتى تاريخ الاستحقاق . وهى تماثل فى طبيعتها مصاريف الخصم ( او القطع ) لدى البنك بسعر الفائدة الذى يتفق عليه المدين مع

المستفيد التى تقع الورقة فى حيازته وملكيته . فاذا كانت منشأة النجاح قد حصلت على سند اذنى من دار الشروق بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه يستحق بعد شهرين واتفق الطرفان على ان تسدد دار الشروق قيمة السند قبل موعد الاستحقاق بشهر مقابل الحصول على خصم بواقع ٢٪ فان قيد السداد يكون كالاتى :

| | | |
|---|---|---|
| | | من مذكورين : |
| ١٩٦٠ | | ح/النقدية ( بالصندوق أو البنك ) |
| ٤٠ | | ح/مصاريف خصم تعجيل الدفع |
| | ٢٠٠٠ | الى ح/اوراق القبض ( اذا كانت الورقة فى حيازة المنشاة ) |
| | | او الى ح/اوراق القبض برسم التحصيل ( اذا كانت الورقة مودعة فى البنك للتحصيل ) |
| | | او الى ح/اوراق القبض برسم التأمين ( اذا كانت الورقة مودعة كضمان للاقتراض ) |

ذلك مع مراعاة اثبات مصاريف التحصيل ى حالة قيام البنك بتحصيل الورقة واثبات الفوائد المدينة فى حالة ايداع الورقة برسم التأمين .

اما اذا توقف المسحوب عليه او المدين عن سداد قيمة ورقة القبض فى تاريخ الاستحقاق ، فانه يصبح من الواجب على من تقع الورقة فى حيازته اتخاذ الاجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوقه او حقوق الاصيل المستفيد منها ، ويتم ذلك باثبات امتناع المدين عن السداد بعمل بروتستو عدم الدفع فى قلم المحضرين فى المحكمة التجارية التى يقع فى دائرتها محل المدين فى المواعيد القانونية المحددة . وبالتالى فان عمل البروتستو يقع على عاتق الساحب او المستفيد الاول فى حالة احتفاظه بالورقة للتحصيل . ويقع على عاتق البنك لحساب المستفيد الاول اذا كانت الورقة مودعة لديه للتحصيل ويتقاضى البنك كل ما يتحمله من مصاريف لعمل البروتستو بالخصم على حساب المستفيد لديه . ويقع على عاتق البنك ضمانا لحقوقه اذا كانت الورقة

مودعة لديه برسم التأمين او اذا كانت مخصومة ( مقطوعة ) لديه ثم يحمل حساب الساحب او المستفيد المودع او الخاصم لديه بقيمة الورقة مضافا اليها مصاريف البروتستو . أما اذا كانت الورقة قد تم تظهيرها للغير فيقع على عاتق هذا الغير الذى تقع فى حيازته الورقة القيام باجراءات البروتستو ثم يحمل المحول منه الورقة بقيمتها مضافا اليها المصاريف . وفى كل الاحوال الخمسة السابقة يلزم أن تقوم المنشأة الساحبة للورقة او المستفيدة الاولى منها باثبات توقف المدين عن السداد بجعل حسابه لديها مدينا مقابل قيمة الورقة ومصاريف البروتستو بصرف النظر عن من قام بسدادها . ويكون الطرف الدائن للقيد متلائما مع كل حالة . فاذا افترضنا مثلا أن منشأة السعادة قد قامت بسحب الكمبيالات التالية على بعض عملائها فى ١٩٨٥/٥/١ وتصرفت فيها كالآتى :

| رقم الكمبيالة | المبلغ | المسحوب عليه | تاريخ الاستحقاق | التصرف |
|---|---|---|---|---|
| ١ | ٢٠٠٠ | عبد السميع | ١٩٨٥/٦/١ | احتفظت بها للتحصيل |
| ٢ | ٢٥٠٠ | عبد الستار | ١٩٨٥/٧/١ | أودعت فى البنك للتحصيل |
| ٣ | ١٧٥٠ | عبد الغفار | ١٩٨٥/٦/١ | خصمت فى البنك |
| ٤ | ٣٠٠٠ | عبد الواحد | ١٩٨٥/٧/١ | حولت للمورد حسنين |
| ٥ | ١٠٠٠٠ | عبد الموجود | ١٩٨٥/٩/١ | اودعت فى البنك ضمانا لتسهيلات |

وبفرض أن جميع هؤلاء العملاء قد توقفوا عن السداد ، وبلغت مصاريف البروتستو على الكمبيالات الخمس على التوالى ١٠ جنيه ، ١٢ جنيه ، ٨ جنيه ، ١٥ جنيه ، ٣٥ جنيه ، فان اثبات التوقف فى دفاتر منشأة السعادة يكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٠ | | من ح/مصاريف البروتستو | ١٩٨٥/٦/١ |
| | ١٠ | الى ح/النقدية بالصندوق | |
| | | اثبات سداد مصاريف البروتستو على كمبيالة عبد السميع | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٠١٠ | | من ح/العميل عبد السميع | ١٩٨٥/٦/١ |
| | | **الى مذكورين :** | |
| | ٢٠٠٠ | ح/اوراق القبض | |
| | ١٠ | ح/مصاريف البروتستو | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٧٥٨ | | من ح/العميل عبد الغفار | ١٩٨٥/٦/١ |
| | ١٧٥٨ | الى ح/البنك ــ جارى | |
| | | اثبات توقف عبد الغفار عن سداد الكمبيالة المخصومة وتحميله بمصاريف البروتستو | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٥١٢ | | من ح/العميل عبد الستار | ١٩٨٥/٧/١ |
| | | **الى مذكورين :** | |
| | ٢٥٠٠ | ح/أوراق القبض برسم التحصيل | |
| | ١٢ | ح/النقدية ــ بالبنك جارى | |
| | | اثبات توقف عبد الستار عن سداد الكمبيالة المودعة فى البنك للتحصيل وتحميله بمصاريف البروتستو | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٠١٥ | | من ح/العميل عبد الواحد | ١٩٨٥/٧/١ |
| | ٣٠١٥ | الى ح/المورد حسنين | |
| | | اثبات توقف عبد الواحد عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين وتحميله بمصاريف البروتستو الذى حملنا بها حسنين . | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٩٨٥/٩/١ | من حـ/العميل عبد الموجود | | ١٠٠٣٥ |
| | الى مذكورين : | | |
| | حـ/اوراق القبض برسم التأمين | ١٠٠٠٠ | |
| | حـ/النقدية ـ بالبنك جارى | ٣٥ | |
| | اثبـات توقف عبـد الموجـود وتحميله بمصاريف البرتستو التى حملنا بها البنك. | | |

ويترتب على توقف المسحوب عليه او المدين عن سداد الاوراق التجارية اما اعلان افلاسه او الاتفاق مع الساحب أو المستفيد بتجديد الورقة ومد اجل استحقاقها بقيمة اجمالى الدين والمصاريف مضافا اليها فوائد التاخير عن مدة التجديد ، أو السداد الجزئى لقيمة الدين وتجديد الورقة بما يتبقى والفوائد التى تستحق عليه . وسـوف نتناول المعالجة المحاسبية لحالة الافلاس اولا ثم نليه بحالة التجديد الكلى أو الجزئى .

ويترتب على اعلان افلاس المدين استحقاق جميع ديونه ، وقيـام المحكمة التجارية بتعيين مصفى لتصفية أعمـال المفلس واصوله ، وتوزيع حصيلة التصفية على الدائنين اذا كان المفلس معسرا أو سداد ديونه اذا كان المفلس موسرا . ومعنى اعسار المفلس هو عدم كفاية حصيلة التصفية لسداد ديونه بالكامل ، وفى هذه الحالة توزع حصيلة التصفية على الدائنين طبقا لأولويات معينة ثم بالنسبة والتناسب . فاذا افترضنا مثلا انه تم اعلان افلاس عبد السميع ووجد انه معسرا ، وحدد المصفى نسبة إستيفاء الديون بنسبة ٦٠٪ ، وسدد للدائنين على هذا الاساس ، فان القيد فى دفاتر منشاه السعادة يكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| | من مذكورين : | | |
| | حـ/النقدية ـ بالبنك او الصندوق | | ١٢٠٦ |
| | حـ/مخصص الديون المشكوك فيها | | ٨٠٤ |
| | الى حـ/العميل عبد السميع | ٢٠١٠ | |
| | اثبـات افلاس عبد السميع وحصولنا على ٦٠٪ من اصل الكمبيالة والمصاريف . | | |

اما اذا كان المفلس موسرا فان هذا يعني ان حصيلة التصفية تكفى او تزيد عن سداد جميع الدائنين بكامل الدين . فاذا افترضنا مثلا ان العميل عبد الواحد قد اعلن افلاسه وكان موسرا فان منشاة السعادة ، عندما يتم التوقف عن سداد الكمبيالة المحولة للمورد حسنين ، تقوم هي بسداد المستحق للمورد بجعل حسابه مدينا وحساب النقدية دائنا ، ثم عندما يقوم المصفى بسداد مستحقاتها قبل عبد الواحد تجعل حساب النقدية مدينا وحساب العميل عبد الواحد دائنا .

واذا اتفق اطراف الورقة التجارية على تجديدها ومد اجل الاستحقاق وعدم اعلان افلاس المدين فان عملية التجديد قد تنصب على كامل الدين والفوائد او على جزء منه . فاذا افترضنا مثلا ان منشاة السعادة قد اتفقت مع عبد الستار علي تجديد الكمبيالة بمقدار المستحق عليه لمدة ثلاثة اشهر تنتهى فى ١/١٠/٨٥ بسعر فائدة ١٢٪ سنويا فان قيد التجديد يكون مماثلا لقيد سحب كمبيالة جديدة بجملة المستحق مضافا اليه الفوائد مع ضرورة اثبات الفوائد الدائنة . ذلك مع مراعاة ان الكمبيالة القديمة يتم الغائها نتيجة اثبات قيد التوقف عن السداد الوارد بعاليه . ويكون قيد اثبات الكمبيالة الجديدة كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٦ر٢٥٨٧ | | من حـ/اوراق القبض | |
| | | **الى مذكورين :** | |
| | — ر٢٥١٢ | حـ/العميل عبد الستار | |
| | ٣٦ر٧٥ | حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد كمبيالات . | |
| | | اثبات تجديد كمبيالة عبد الستار بالاصل ومصاريف البروتستو وفوائد تجديد . | |
| | | $٢٥١٢ \times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} =$ ٣٦ر٧٥ جم | |

ولا يختلف التجديد الجزئى عن التجديد الكلى الا فيما يختص بالمبلغ النقدى والذى يجعل به حساب النقدية مدينا بدلا من حساب أوراق القبض، كما أن فوائد التجديد تحسب على ما تبقى بعد ذلك من رصيد مدين فى حساب العميل وتضاف لهذا الرصيد لتتحدد قيمة الكمبيالة الجديدة .

**٥ ـ المعالجة المحاسبية لاوراق الدفع :**

تنطوى اوراق الدفع على الكمبيالات المسحوبة على المنشـأة بمعرفة دائنيها او السندات الاذنية التى تحررها المنشأة لحساب هؤلاء . واوراق الدفع دائنة بطبيعتها حيث تمثل اخلال الالتزامات الشخصية للمنشأة قبل الغير بالتزامات ثابتة بموجب أوراق تجارية كما سبق وذكرنا . وعندما تقبل المنشأة ورقة دفع مسحوبة عليها أو تحرر سندا اذنيا لحساب الغير فان الطرف الدائن من القيد يكون ح/أوراق الدفع . اما الطرف المدين فقد يختلف طبقا للسبب فى خلق الورقة . فقد يكون المشتريات او مخزون البضائع اذا تم سحبها او اصدارها عند الشراء ، أو قد يكون الطرف المدين فيها اى أصل من الاصول التى يتم الوفاء بقيمتها مقابل أوراق دفع ، الا انه قد جرت العادة ان يخصص حساب اوراق الدفع للاوراق التجارية التى لا تتجاوز مدتها سنة والتى عادة ما ترتبط بعمليات شراء البضائع . ولنفرض مثلا أن منشأة التوفيق لخدمة الاجهزة الكهربائية قد قامت فى ٨٥/٤/١ بالعمليات التالية : (١) اشترت ادوات كهربائية لأغراض الاتجار فيها من المحلات العامة للكهرباء بمبلغ ١٣٥٠ جنيها سددت منها نقدا ٦٥٠ جنيها وحررت بالباقى سندا اذنيا يستحق بعد شهر ، (٢) قبلت كمبيالة مسحوبة بمعرفة المورد هلال سدادا لرصيد حسابه البالغ ٣٤٠ جنيها يستحق بعد شهرين .

وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات فى دفاتر منشأة التوفيق كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٣٥٠ | | من حـ/المشتريات او مخزون البضاعة | ٨٥/٤/١ |
| | | الى مذكورين : | |
| | ٦٥٠ | حـ/النقدية ــ بالبنك او الصندوق | |
| | ٧٠٠ | حـ/اوراق الدفع | |
| | | اثبات شراء بضاعة واصدار سند اذنى سدادا لجزء من القيمة بمبلغ ٧٠٠ جنيه يستحق بعد شهر . | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٤٠ | | من حـ/الموردين ــ المورد هلال | |
| | ٣٤٠ | الى حـ/اوراق الدفع . | |
| | | قبولنا الكمبيالة المسحوبة علينا سدادا لرصيد حساب المورد وتستحق بعد شهرين | |

واذا توقفت المنشأة عن سداد أوراق الدفع فى مواعيد الاستحقاق فانها تتحمل مصاريف البروتستو وتكون عرضة لاشهار افلاسها ما لم تقم بالوفاء او الاتفاق مع الدائن على تجديد الورقة . فاذا افترضنا مثلا أن منشأة التوفيق توقفت عن دفع قيمة السند الاذنى المستحق عليها فى ١٩٨٥/٥/١ للمحلات العامة وقامت الاخيرة بتحرير البروتستو والبالغ مصاريفه ٧ جنيه ، ثم اتفق الطرفان على تجديد السند بقيمة الاصل والمصاريف مضافا اليها فائدة بواقع ١٢٪ سنويا لمدة شهرين فان قيود التوقف والتجديد تكون فى دفاتر منشأة التوفيق كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | **من مذكورين :** | |
| ٧٠٠ | | حـ/اوراق الدفع | ٥/١ |
| ٧ | | حـ/المصاريف القضائية | |
| | ٧٠٧ | الى حـ/الموردين ــ المحلات العامة للكهرباء | |
| | | اثبات توقفنا عن سداد السند الاذنى المستحق فى ٥/١ وتحملنا لمصاريف البروتستو | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٤ر١٤ | | من ح/الفوائد المدينة ــ فوائد تجديد اوراق دفع | | |
| | ١٤ر١٤ | الى ح/الموردين ــ المحلات العامة للكهرباء | ٥/١ | |
| | | تحملنا لفوائد تجديد السند لمدة شهرين بواقع ١٢٪ ٧٠٧ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٢}{١٢}$ = ١٤ر١٤ جم | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٧٢١ر١٤ | | من ح/الموردين ــ المحلات العامة | ٥/١ | |
| | ٧٢١ر١٤ | الى ح/اوراق الدفع | | |
| | | تجديد السند الاذنى بالرصيد المستحق علينا للمحلات العامة بتاريخ استحقاق ٨٥/٧/١ | | |

أما اذا تم اعلان افلاس المنشأة فان سداد رصيد الدائنين يتم بمعرفة المصفى طبقا لحالة يسارها او اعسارها بعد تحقق حصيلة التصفية ، وهو موضوع نتناوله تفصيلا فى دراستنا المتقدمة للمحاسبة .

هذا ويراعى أن أوراق الدفع من وجهة نظر المحرر او المسحوب عليه القابل المدين هى أوراق قبض من وجهة نظر الساحب او المستفيد أو المحول اليه الورقة . وبالتالى فان قيام المستفيد من أوراق الدفع بتحويلها للغير او بايداعها فى البنك للتحصيل او بخصمها فى البنك او ايداعها فى البنك برسم التأمين لا تؤثر فى حسابات المدين القابل للكمبيالة او محرر السند ، والتى تعتبر هذه الاوراق من وجهة نظره بمثابة أوراق دفع كما يتضح من المثال العام التالى :

**٦ ــ مثال عام عن المعالجة المحاسبية للاوراق التجارية فى ظل عدم امساك يوميات مساعدة :**

قامت المحلات العامة للتجارة ببيع بضاعة يبلغ سعر بيعها ٣٢٥٠٠

جنيه وتكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه الى محلات العمروسى وذلك فى ١٩٨٥/٦/٢٣.
وفى ٧/١ قبل العمروسى الكمبيالات التالية المسحوبة بمعرفة المحلات العامة سدادا لرصيد حسابه المدين طرفها .

١ ــ الكمبيالة الاولى بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تستحق فى ٨/١ وقد احتفظت بها المحلات العامة للتحصيل .

٢ ــ الكمبيالة الثانية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق فى ٩/١ وقد خصمت فى البنك بمعدل ١٢٪ سنويا .

٣ ــ الكمبيالة الثالثة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه تستحق فى ١٠/١ ، وقد أودعت فى البنك ضمانا لتسهيلات ائتمانية فى حدود ١٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٢٪ سنويا . وقد قامت المحلات العامة بسحب المبلغ على دفعتين الاولى بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه فى ٧/١٥ والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه فى ٨/١٥ وذلك بشيكات سدادا لحساب بعض الموردين .

٤ ــ الكمبيالة الرابعة بباقى الرصيد وقدره ٦٥٠٠ جنيه تستحق فى ١٠/١٥ وقد تم تظهيرها للمورد عادل عبد الفتاح سداد لرصيد حسابه .

وقد قامت محلات العمروسى بسداد الكمبيالتين الاولى والثانية فى تواريخ استحقاقها وتوقفت عن سداد الثالثة حيث بلغت مصاريف البروتستو ٣٦ جنيه ، واتفقت مع المحلات العامة على سداد ٥٠٠٠ جنيه والمصاريف نقدا وتجديد الكمبيالة بالباقى لمدة ثلاثة أشهر بسعر فائدة ١٥٪ سنويا . وتوقفت عن سداد الكمبيالة الرابعة وتم تجديدها لمدة شهرين بنفس سعر الفائدة ، وبلغت مصاريف البروتستو ١٤ جنيها . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة فى دفاتر كل من المحلات العامة للتجارة ومحلات العمروسى والمورد عادل عبد الفتاح .

اولا : فى دفاتر المحلات العامة للتجارة :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٢٥٠٠ | | من ح/العملاء ــ محلات العمروسى | ٦/٢٣ |
| | ٣٢٥٠٠ | الى ح/المبيعات | |
| ٢٥٠٠٠ | | من ح/تكلفه البضاعة المباعة | ٦/٢٣ |
| | ٢٥٠٠٠ | الى ح/مخزون البضاعة | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٢٥٠٠ | | من ح/اوراق القبض | ٧/١ |
| | ٣٢٥٠٠ | الى ح/العملاء ــ محلات العمروسى | |
| | | قبول العمروسى للكمبيالات المسحوبة عليه سدادا لرصيد حسابه . | |
| | | **من مذكورين :** | |
| ٤٩٠٠ | | ح/النقدية ــ جارى بالبنك | |
| ١٠٠ | | ح/مصاريف خصم (قطع) اوراق القبض | ٧/١ |
| | ٥٠٠٠ | الى ح/اوراق القبض | |
| | | خصم الكمبيالة المسحوبة على محلات العمروسى استحقاق ٩/١ فى البنك بمعدل ١٢٪ لمد شهرين | |
| ١٥٠٠٠ | | من ح/اوراق القبض برسم التأمين | |
| | ١٥٠٠٠ | الى ح/اوراق القبض | ٧/١ |
| | | ايداع الكمبيالة استحقاق ١٠/١ على محلات العمروسى بالبنك ضمانا لتسهيلات | |
| | ٦٥٠٠ | من ح/الموردين ــ عادل عبد الفتاح | ٧/١ |
| ٦٥٠٠ | | الى ح/اوراق القبض | |
| | | تحويل الكمبيالة استحقاق ١/١٥ على محلات العمروسى سدادا لحساب المورد عادل عبد الفتاح . | |
| ٩٠٠٠ | | من ح/الموردين | ٧/١٥ |
| | ٩٠٠٠ | الى ح/جارى بالبنك ــ تسهيلات | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٦٠٠٠ | ٦٠٠٠ | من حـ/النقدية بالصندوق أو البنك<br>الى حـ/أوراق القبض<br>تحصيل الكمبيالة استحقاق ٧/١ على محلات العمروسى . | ٨/١ |
| ٣٠٠٠ | ٣٠٠٠ | من حـ/الموردين<br>الى حـ/جارى بالبنك ـ تسهيلات | ٨/١٥ |
| ١٥٠٣٦ | ١٥٠٠٠<br>٣٦ | من حـ/العملاء ـ محلات العمروسى<br>**الى مذكورين :**<br>حـ/أوراق القبض برسم التأمين<br>حـ/جارى بالبنك ـ تسهيلات<br>اثبات توقف العمروسى عن سداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١ وتحميله بمصاريف البروتستو الذى سددها البنك | ١٠/١ |
| ٢٧٠ | ٢٧٠ | من حـ/الفوائد المدينة<br>الى حـ/جارى بالبنك ـ تسهيلات<br>الفوائد المستحق على التسهيلات :<br>٩٠٠٠ جنيه $\times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢,٥}{١٢}$ = ٢٢٥ جم<br>٣٠٠٠ جنيه $\times \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{١,٥}{١٢}$ = ٤٥ جم | ١٠/١ |
| ١٢٣٠٦ | ١٢٣٠٦ | من حـ/جارى بالبنك ـ تسهيلات<br>الى حـ/النقدية بالبنك جارى<br>سداد رصيد التسهيلات الممنوحة لنا خصما على حسابنا الجارى العادى | ١٠/١ |
| ٥٠٣٦<br>١٠٣٧٥ | ١٥٠٣٦<br>٣٧٥ | **من مذكورين :**<br>حـ/النقدية بالبنك أو الصندوق<br>حـ/أوراق القبض<br>**الى مذكورين :**<br>حـ/العملاء ـ محلات العمروسى<br>حـ/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض<br>تسوية الكمبيالة المرفوضة وتجديدها بما لم يسدد نقدا | ١٠/١ |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٦٥٢٤ | | من حـ/العملاء ــ محلات العمروسى | ١٠/١٥ |
| | ٦٥٢٤ | الى حـ/الموردين ــ عادل عبد الفتاح | |
| | | تبـات توقف العمروسى عن ســداد الكمبيالة استحقاق ١٠/١٥ المحولة لعادل عبد الفتاح وتحميله مصاريف البروتستو | |
| ٦٥٢٤ | | من حـ/الموردين ــ عادل عبد الفتاح | |
| | ٦٥٢٤ | الى حـ/النقدية بالبنك او الصندوق | ١٠/١٥ |
| | | سداد رصيد المورد عادل عبد الفتاح | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٦٦٨٧ر١ | | من حـ/اوراق القبض | ١٠/١٥ |
| | | الى مذكورين : | |
| | ٦٥٢٤ــر | حـ/العملاء ــ محلات العمروسى | |
| | ١٦٣ر١ | حـ/الفوائد الدائنة ــ فوائد تجديد أوراق القبض | |
| | | تجـديد الكمبيـالة اسـتحقاق ١٠/١٥ بفوائد تأخير لمدة شهرين . | |

**ثانيا : فى دفاتر محلات العمروسى :**

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٢٥٠٠ | | من حـ/المشتريات أو مخزون البضائع | ٩/٢٣ |
| | ٣٢٥٠٠ | الى حـ/الموردين ــ المحلات العـامة للتجارة | |
| ٣٢٥٠٠ | | من حـ/الموردين ــ المحلات العامة للتجارة | ٧/١ |
| | ٣٢٥٠٠ | الى حـ/أوراق الدفع | |
| ٦٠٠٠ | | من حـ/اوراق الدفع | ٨/١ |
| | ٦٠٠٠ | الى حـ/النقدية بالصندوق أو البنك | |
| | | سداد الكمبيالة استحقاق ٨/١ للمحلات العـامة | |
| ٥٠٠٠ | | من حـ/أوراق الدفع | |
| | ٥٠٠٠ | الى حـ/النقدية بالصندوق او البنك | ٩/١ |
| | | سداد الكمبيالة استحقاق ٩/١ المسحوبة بمعرفة المحلات العامة . | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٥٠٠٠<br>٣٦ | | **من مذكورين :**<br>ح/اوراق الدفع<br>ح/المصاريف القضائية | | ٠٠ |
| | ١٥٠٣٦ | الى ح/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة | ١٠/١ | |
| ٣٧٥ | | من ح/الفوائد المدينة ـ فوائد تجديد اوراق دفع | | |
| | ٣٧٥ | الى ح/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة<br>الفوائد على تجديد الورقة استحقاق ١٠/١ جزئيا لمدة ثلاثة اشهر بسعر فائدة ١٥٪ على ١٠٠٠٠ جنيه . | ١٠/١ | |
| ١٥٤١١ | | من ح/الموردين ـ المحلات العامة للتجارة<br>الى مذكورين : | | |
| | ١٠٣٧٥<br>٥٠٣٦ | ح/اوراق الدفع<br>ح/النقدية بالصندوق أو البنك<br>تجديد ورقة الدفع استحقاق ١٠/١ والسداد الجزئى . | ١٠/١ | |

وعليك ان تقوم باثبات قيود التوقف عن سداد ورقة الدفع الرابعة وتجديدها على نمط القيود الثلاثة السابقة فى ١٩٨٥/١٠/١٤ .

**ثالثا : فى دفاتر المورد عادل عبد الفتاح**

هذا ويلاحظ اننا افترضنا ان عادل عبد الفتاح قد احتفظ بالكمبيالة حتى موعد الاستحقاق . وعليك باعداد حسابات الاستاذ اللازمة لكل من المنشآت الثلاثة وترحيل القيود السابقة اليها وفحص تأثير كل منها على هذه الحسابات .

كما يراعى اننا افترضنا فى شأن معالجة الاوراق التجارية بصفة عامة عدم قيام المنشأة بامساك يوميات مساعدة ومن ثم تم اثبات جميع العمليات المتعلقة بها فى اليوميات العامة ، أما اذا كان حجم عمليات المنشأة يستدعى ضرورة

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٦٥٠٠ | ٦٥٠٠ | من ح/اوراق القبض<br>الى ح/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة<br>كمبيالة استحقاق ١٠/١٥ محولة الينا من المحلات العامة ومسحوبة على محلات العمروسى | ٧/١ |
| ٦٥٢٤ | ٦٥٠٠<br>٢٤ | من ح/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة<br>**الى مذكورين :**<br>ح/اوراق القبض<br>ح/النقدية<br>اثبات توقف المسحوب عليه السداد وتحميل العميل بمصاريف البروتستو | ١٠/١٥ |
| ٦٥٢٤ | ٦٥٢٤ | من ح/النقدية بالبنك أو الصندوق<br>الى ح/العملاء ـ المحلات العامة للتجارة<br>سداد رصيد المحلات العامة للتجارة | ١٠/١٥ |

استخدام اليوميات والدفاتر المساعدة وكان من بين هذه يومية لاوراق القبض واخرى لأوراق الدفع ، فانه عادة ما يقتصر على استخدام هذه اليوميات لاثبات الحصول على الورقة أو اصدارها دون تحويلها أو خصمها او ايداعها فى البنك للتحصيل أو برسم التامين ، وهى عمليات يتم اثباتها فى اليومية العامة فى العادة ، كذلك الامر فيما يتعلق بعمليات التوقف عن السداد واثبات مصاريف البروتستو وفوائد التجديد فهى عادة ما يتم اثباتها فى اليومية العامة كما سيرد تفصيلا فى الفصل القادم .

**٧ ـ الكمبيالة الصورية :**

هى ورقة تجارية مسحوبة من شخص على آخر دون ان يكون لها مقابل وفاء حقيقى ، بمعنى ان المسحوب عليه لا يكون مدينا للساحب ، وانما

يتفق الطرفان على سحبها وقبولها لغرض خصمها أو الاقتراض بضمانها من البنوك كوسيلة للحصول على نقدية حاضرة ، ولذلك فهى عادة محرمة قانونا .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للكمبيالة الصورية فى دفاتر الساحب والمسحوب عليه عن المعالجة المحاسبية للكمبيالة الحقيقية ، الا أن على الساحب فى هذه الحالة أن يوفى للمسحوب عليه بقيمة الكمبيالة أو ما استفاد به من حصيلتها فى مواعيد الاستحقاق حتى يتمكن من الوفاء بقيمتها للبنك الخاصم أو المقرض .

## اسئلة وتمارين

## على الفصل العاشر

**أولا : الاسئلة :**

١ ــ ما هى الشروط الواجب توافرها حتى يصبح كل من الشيك والكمبيالة والسند الاذنى ورقة تجارية .

٢ ــ برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة أسطر لكل :

أ ــ تعتبر الكمبيالة من التزامات الساحب ومن أصول المستفيد .

ب ــ تعتبر مصاريف القطع بمثابة فوائد مدينة مقابل الحصول على حصيلة القطع يتحمل بها المدين أو المسحوب عليه .

جـ ــ يترتب على رفض الاوراق التجارية وعدم الوفاء بها فى مواعيد الاستحقاق خسائر للدائن بصرف النظر عن يسار المدين .

د ــ تعتبر الفوائد على تجديد الاوراق التجارية من بنود المصروفات من وجهة نظر الدائن ومن بنود الايرادات من وجهة نظر المستفيد .

هـ ــ تعتبر أوراق القبض المخصومة أو المودعة برسم التأمين من أصول الساحب أو المستفيد الاول حتى يتم تحصيلها .

**ثانيا : التمارين :**

**التمرين الاول :**

فى ١/٢٣ باعت منشأة الشروق الى منشأة الغروب بضاعة بمبلغ ٥٢٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم ، هذا ولم تستطع منشأة الغروب الوفاء بقيمة مشترياتها فى المواعيد المحددة . وفى ٢/١ قامت منشأة الشروق بسحب ثلاثة كمبيالات على منشأة الغروب كل منها بمبلغ عشرة آلاف

جنيه تستحق الاولى بعد شهر والثانية بعد شهرين والثالثة بعد ثلاثة أشهر، وذلك على ان تقوم منشأة الغروب بسداد الباقى نقدا وفورا . فقبلت منشأة الغروب الكمبيالات الثلاثة ، كما سددت نقدا مبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، وحررت بالباقى سندا يستحق بعد اربعة أشهر لاذن منشأة الشروق . وقد احتفظت منشأة الشروق بالكمبيالة الاولى للتحصيل وارسلت الثانية للبنك للتحصيل وحصلت على تسهيلات ائتمانية بضمان الثالثة فى حدود ٨٠٪ وبسعر فائدة ١٢٪ قامت بسحبها من البنك فورا ؛ كما قطعت السند الاذنى فى البنك بنفس سعر الفائدة . وقد قامت منشأة الغروب بالوفاء بالتزاماتها فى مواعيد الاستحقاق .

**المطلوب :**

اثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من منشأة الشروق ومنشأة الغروب وتصوير حسابى أوراق القبض وأوراق الدفع .

**التمرين الثانى :**

كالاول الا ان منشأة الغروب قد توقفت عن سداد الكمبيالة الثانية وتم تجديدها لمدة شهر بسعر فائدة ١٢٪ سنويا وبلغت المصاريف القضائية ١٦ جنيها ، كما توقفت عن سداد الكمبيالة الثالثة حيث لم تستطيع الوفاء بها والكمبيالة الجديدة فقامت بسداد الكمبيالة المجددة و ٥٠٪ من الكمبيالة الثالثة مضافا اليها المصاريف التى بلغت ١٨ جنيها ، وحررت سندا اذنيا يستحق بعد شهرين بالباقى والفوائد بواقع ١٢٪ سنويا . كما توقفت عن سداد السند الاذنى المقطوع فى البنك واعلن افلاسها وحلت جميع ديونها الا انها كانت موسرة . وقد بلغت المصاريف القضائية على السند المقطوع المسددة بمعرفة البنك ١٤ جنيه كما بلغت المصاريف القضائية المسددة بمعرفة منشأة الشروق على السند الجديد ٩ جنيهات .

**التمرين الثالث :**

فيما يلى بعض العمليات المختارة من نشاط محلات السمرى عن شهر مارس ١٩٨٥ .

٢ مارس : حصلت على سند اذنى من العميل عبد السميع مؤرخ اليوم يستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٢١٢ جنيها يضاف اليها فوائد بواقع ٦٪ تجديدا للكمبيالة التى استحقت عليه امس . وتوقف عن سدادها والتى بلغت مصاريف البروتستو عليها ١٢ جنيها .

١٠ مارس : حررت سندا اذنيا لبنك الائتمان بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه يستحق بعد ثلاثة اشهر للحصول على قرض بفائدة ١٢٪ سنويا وقد حصلت على حصيلة القطع فى نفس اليوم .

١٢ مارس : حولت الكمبيالة التى كانت مسحوبة على محلات الطرابيشى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/١ الى المورد عبد العظيم هاشم سدادا لرصيد حسابه الدائن .

١٥ مارس: توقف عبد الرحيم عبد الموجود عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه بتاريخ اليوم بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والتى كانت مخصومة فى البنك وبلغت مصاريف البروتستو والتحصيل ١١ جنيها منها ٣ جنيه مصاريف تحصيل ، وقد قامت محلات السمرى بسداد مستحقات البنك خصما على حسابها الجارى واتفقت مع المدين على قبول سندا اذنيا جديدا بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لمدة شهر على أن يسدد الباقى نقدا . وقد تحمل عبد الرحيم فوائد تجديد قدرها ١٠ جنيه فى هذه العملية .

٢٠ مارس : حل موعد استحقاق الكمبيالة المسحوبة عليها لصالح المورد عبد العال بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه واتفقت مع المورد دون اجراءات

قضائية على سداد مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقدا وتحرير سند اذنى بالباقى يستحق بعد شهرين مع فوائد بواقع ١٢٪ .

٢٥ مارس : حصلت على سند اذنى من العميل السيد وهدان بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه استحقاق ٥/٢٥ سدادا لرصيد حسابه . وقد تم ارساله للبنك للتحصيل فى نفس اليوم .

٣٠ مارس : حصلت قيمة الكمبيالة استحقاق اليوم على سعيد عبد الموجود بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه واخطرها البنك بتوقف عبد الصمد الاسمر عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه ، استحقاق اليوم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتى كانت مودعة بالبنك للتحصيل وسداد مصاريف البروتستو التى بلغت ١٤ جنيه ، كما سددت الكمبيالة المستحقة عليها لمحلات الاسعد بكمبيالة جديدة تستحق بعد شهرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه زائدا ٢٣١٥ جنيه نقدا منها ١٥ جنيه فوائد تجديد .

**المطلوب :**

اثبات العمليات السابقة فى دفاتر الاطراف المعنية مع تصوير حسابى اوراق القبض واوراق الدفع فى كل حالة .

**التمرين الرابع :**

المطلوب استخدام المعلومات الواردة بوجه وظهر الورقة التالية لاثبات العمليات المتعلقة بها فى دفاتر الاشخاص المذكورين بها :

وجه الورقة

| | |
|---|---|
| الاسكندرية فى ١٩٨٦/١/١ مليم جنيه<br>سر ٢٠٠٠ | دمغة |

بعد مرور ثلاثة شهور من تاريخه ادفعو لأمر

السيد / عبد العزيز عبد الشافى باسكندرية ، مبلغا وقدره

الفين جنيه مصرى لا غير .

والقيمة وصلتنا بضاعة . محلات الدمنهورى

الى السيد / محمد الخواجة بالقاهرة مقبـول .

محمد الخواجة ـ القاهرة فى ١٩٨٦/١/١

ظهـر الورقة

وعنا دفع القيمة الى السيد/محمد محمود

بالاسكندرية وعنا دفع القيمة الى بنك القاهرة

عبد العزيز عبد الشافى محمد محمود

الاسكندرية فى ٨٦/١/٥

خالص عن بنك القاهرة بالاسكندرية

الاسكندرية فى ٨٦/٤/١ امضاء رئيس الكمبيالات

فاذا علمت :

ان الكمبيالة المسحوبة سدادا لثمن بضاعة اشترتها محلات محمد الخواجة من محلات الدمنهورى ، وبضاعة اشترتها محلات الدمنهورى من عبد العزيز عبد الشافى . كما ان التحويل كان سدادا لثمن بضاعة اشتراها عبد العزيز عبد الشافى من محلات محمد محمود ، ويبلغ سعر الخصم ٦٪ سنويا .

# الفصل الحادى عشر

## فى

## اليوميات والدفاتر المساعدة

### ١ ـ مقدمة :

تناولنا حتى الآن ميكانيكية الاجراءات المحاسبية المؤدية الى تبيان نتائج نشاط المشروع على مدار الفترة المحاسبية وقياس مركزه المالى فى نهايتها لاغراض توصيل المعلومات المفيدة فى هذا الصدد الى من يهمهم أمر المشروع والتوقف على مدى نجاحه فى تحقيق اهدافه . وقد كان تركيزنا على توصيل الفكرة فى اطار مبسط من الاجراءات المتتابعة والمتصلة دون التعرض الى الهيكل العام للنظام المحاسبى الذى عادة ما يستخدم فى هذه الاغراض . وعلى هذا الاساس كانت كل العمليات التى يقوم بها المشروع يتم اثباتها فى دفتر واحد لليومية ، باعتباره سجل القيد الاولى ، ثم يتم ترحيلها لحسابات الاستاذ العام باعتباره الاداة الرئيسية لتبويب عمليات المشروع .

هذا ولا يستقيم تركيز كل اجراءات تسجيل العمليات التى يقوم بها المشروع فى دفتر واحد مع ظروف ومقتضيات الحياة العملية . فالمشروع الواحد قد يقوم بمئات ، ان لم يكن بآلاف العمليات المختلفة التى تتعلق بجوانب نشاطه المتعددة فى يوم واحد ، الامر الذى يجعل تسجيلها فى دفتر واحد على حسب تسلسلها الزمنى وبالترتيب يتطلب وقتا طويلا دون توفير الظروف الملائمة لتطبيق مبدأ التخصص وتقسيم العمل فى هذا المجال . كما أن تبويب العمليات التى يقوم بها المشروع بالصورة التى أوضحناها فى الفصول المتقدمة يؤدى الى اجمال وتجميع شديد للبيانات التى قد ترغب

الادارة فى التوقف على مشتملاتها فى صورة اكثر تفصيلا. ولذلك كله، عندما تتعدد عمليات المشروع اليومية وتتنوع بدرجة ملحوظة فان الامر يقتضى الاستعانة بمجموعة من دفاتر القيد الأولى بدلا من دفتر واحد . وبمجموعه من دفاتر الاستاذ بدلا من دفتر واحد ، يخصص كل منها لتسجيل مجموعة متجانسة من العمليات التى يكون لها طبيعة واحدة. وهذا لايعنى الاستغناء عن دفتر اليومية العامة السابق التعرض له والذى يتم فيه تسجيل جميع العمليات التى يقوم بها المشروع . بل ان كل ما فى الامر ان التسجيل فى هذا الدفتر يكون فى صورة اجمالية تجميعية للعمليات المتجانسة مع اظهار التفاصيل الخاصة بهذه العمليات فى دفتر او دفاتر مستقلة. كذلك الامر فيما يتعلق بحسابات الاستاذ العام ، فهى مازالت تظهر ملخص اجمالى العمليات المتعلقة بكل حساب مع اظهار التفاصيل فى دفاتر تخصص لهذا الغرض .

وسوف نتناول فى هذا الفصل اهم الدفاتر المساعدة ( فى المنشآت التجارية ) سواء كانت هذه الدفاتر تخصص لعمليات القيد الاولى أو لعمليات التبويب . ويطلق على دفاتر القيد الاولى بخلاف دفتر اليومية العامة لليوميات المساعدة ، ويطلق على دفاتر التبويب بخلاف دفتر الاستاذ العام، دفاتر الاستاذ المساعدة .

## ٢ ـ دفتر يومية المبيعات :

يستخدم هذا الدفتر لاثبات عمليات البيع الآجلة ( وفى بعض الانظمة قد يستخدم لاثبات المبيعات النقدية أيضا كما هو الحال فى النظام المحاسبى الموحد فى جمهورية مصر العربية ) . وهو لا يستخدم فى العادة الا اذا تعددت هذه العمليات بحيث تستوجب فصلها فى دفتر مستقل . ويختلف شكل الدفتر من مشروع الى آخر على حسب حجم المشروع وتعدد أوجه نشاطه وطبيعة عملياته . ويحتوى الدفتر فى ابسط صورة على خانات توضيح

البيانات التى ترد فى العادة فى فواتير البيع . فهو يحتوى على خانة لتاريخ الفاتورة ، واخرى لاسم العميل ، وثالثة لرقم الفاتورة ، ورابعة للافادة بترحيل القيمة فى حساب العميل المختص بدفتر الاستاذ ، وخامسة لقيمة الفاتورة . وتمثل هذه الخانات الحد الادنى الذى يجب ان يتوفر فى يومية المبيعات . ويمكن بعد ذلك أن تضاف الخانات التى تتلاءم مع احتياجات كل مشروع ، فيمكن مثلا أن تضاف خانات تحليلية لكل صنف من أصناف المبيعات اذا تعددت ، ويمكن أن تضاف خانات اخرى لشروط البيع ، وشروط التسليم ، وما الى ذلك .

ويمكن أن يتخذ دفتر يومية المبيعات الشكل المبسط التالى :

دفتر يومية المبيعات صفحة ١

| التاريخ | اسم العميل | رقم الفاتورة | ✓ | المبلغ | المبيعات صنف ا | صنف و | صنف هـ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| اول يناير | خمادة حسنين | ٨٤/٢٣ | | ـــر٥٣٢ | ـــر٤١٢ | — | ـــر١٢٠ |
| « | شركة البارودى التجارة | ٨٤/٢٤ | | ـــر٨٩١ | ـــر٢٠٠ | ـــر٦٩١ | |
| « | ابراهيم الاشقر | ٨٤/٢٥ | | ـــر١٤٣ | ـــر٥٣ | ـــر٢٠ | ـــر٧٠ |

ويتم اثبات المبيعات من البضاعة ( دون الاصول الاخرى ) فى يومية المبيعات من واقع فواتير البيع يوما بيوم وبالتفصيل . وكما سبق أن ذكرنا ، فان دفتر يومية المبيعات عادة ما يخصص لعمليات البيع الآجلة ، على ان تسجل العمليات النقدية فى يومية المقبوضات الوارد شرحها فيما بعد . الا ان هذا لا يمنع تسجيل كل عمليات البيع فى دفتر يومية المبيعات سواء كانت هذه العمليات نقدية أو آجلة بتوسيط حسابات العملاء فى كلتا الحالتين كما هو متبع فى النظام المحاسبى الموحد فى مصر مثلا .

ويلاحظ أن يومية المبيعات يمكن ان تقتصر على الخانات الخمس الاولى

الموضحة فى النموذج السابق ، وبذلك فهى تعرض تفاصيل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة على اعتبار ان الطرف الدائن ـ وهو المبيعات ـ معروف تلقائيا فى هذه الحالة . اما خانات المبيعات الموضحة فى النموذج السابق فهى تمثل الحساب الدائن فى قيد المبيعات الآجلة . وعلى هذا الاساس فان كل قيد فى يومية المبيعات يعنى جعل حساب العميل مدينا بالقيمة ، ويستدعى ترحيل القيمة فى الجانب المدين من حساب ذلك العميل يوما بيوم وبالتفصيل ايضا . اما الطرف الدائن فهو معروف ضمنا بأنه حساب المبيعات فى كل القيود التى يتم اثباتها فى يومية المبيعات . غير أن القيمة لا يتم ترحيلها للجانب الدائن من حساب المبيعات بصورة تفصيلية ، حيث يمثل ذلك تكرارا لما ورد فى يومية المبيعات ليس له ما يبرره ، ويكتفى فى هذا الصدد بأن يتم ترحيل مجموع قيمة المبيعات على فترات دورية منتظمة من واقع مجموع خانة المبالغ ( أو خانات الاصناف فى حالة وجودها ) الى الجانب الدائن من حساب المبيعات ( أو الجانب الدائن من حسابات الاصناف ) .

وتتلخص مزايا استخدام دفتر مستقل لتسجيل عمليات البيع (الآجل) فى حالة تعددها فى الآتى :

١ ــ الاقتصاد فى استخدام الدفاتر والادوات الكتابية حيث يتطلب كل قيد استخدام سطر واحد يثبت مديونية العميل المعين ، دون الحاجة الى شرح حيث توضح خانات الدفتر ما يعتبر بديلا كافيا فى هذا الصدد . والمعروف بديهيا ان الطرف الدائن من كل قيد هو حـ/المبيعات .

٢ ــ امكان اجراء عمليات الترحيل لحسابات العملاء بصورة سريعة وتفصيلية بحيث تصبح ارصدة هذه الحسابات ممثلة لمديونيات العملاء الفعلية بصفة يومية ، تمكن من متابعة عمليات التحصيل وتساعد فى رسم السياسة الائتمانية .

٣ ــ الاقتصاد فى الزمن اللازم للترحيل لحساب المبيعات ( او حسابات المبيعات اذا تعددت الاصناف ) بصورة تفصيلية ليس لها ما يبررها والاكتفاء بترحيل مجموع المبيعات على فترات دورية .

٤ ــ امكانية الاستفادة من تطبيق مبدأ تقسيم العمل فى ادارة الحسابات بصورة اكثر مرونة .

**٢ ــ ا ــ دفتر استاذ العملاء ، وحساب اجمالى العملاء :**

عندما يستدعى تعدد عمليات البيع الآجل فى المشروع ضرورة استخدام يومية مستقلة للمبيعات ، فعادة ما يصاحب ذلك تعدد عملاء المشروع بحيث يستدعى الامر تخصيص دفتر استاذ مستقل لتوضيح تفاصيل حسابات العملاء . ويطلق على هذا الدفتر « دفتر استاذ العملاء » ، وهو من الدفاتر المساعدة .

ويخصص فى هذا الدفتر صفحة او مجموعة من الصفحات لكل عميل من العملاء ، كل على حسب حجم معاملاته مع المشروع وتعددها . ويتم الترحيل الى هذا الدفتر من واقع يومية المبيعات ، وعندما يتم ترحيل قيد معين توضع علامة (✓) فى الخانة المخصصة لذلك فى اليومية . والمفروض أن يتم الترحيل يوميا حتى تظهر ارصدة حسابات العملاء مديونياتهم الفعلية للمشروع حتى تاريخه . والواقع أن بعض الشركات تقوم بالترحيل لحسابات العملاء فى استاذ العملاء من واقع الفواتير كجزء من نظام الرقابة الداخلية على اجراءات القيد والترحيل المحاسبية ، لتتمكن من اكتشاف أخطاء القيد فى يومية المبيعات فى الوقت المناسب .

ولا يختلف شكل حساب الاستاذ فى دفتر استاذ العملاء عن الاشكال التقليدية المعروفة والتى سبق ان تعرضنا لاثنين منها . ولو انه يفضل فى حسابات العملاء استخدام شكل الحساب ذا الرصيد المستمر ، حتى يمكن

التعرف على مقدار مديونية اى عميل فى اى وقت بمجرد النظر الى حسابه فى دفتر الاستاذ .

واذا قام المشروع بتسجيل عمليات البيع (الآجل) فى يومية مستقلة للمبيعات ، وخصص لحسابات العملاء دفتر استاذ ( مساعد ) مستقل ، فان ذلك لا يعنى اطلاقا الاستغناء عن دفتر اليومية العامة والاستاذ العام فى هذا الصدد . فكما سبق ان ذكرنا أن الترحيل لحساب المبيعات فى الاستاذ العام لا يتم بصورة تفصيلية وانما بصورة اجمالية على فترات متقاربة (عادة كل شهر) واذا وجد حساب المبيعات فى الاستاذ العام ( وهو الحساب الخاص بالطرف الدائن من قيد المبيعات ) دون وجود حساب العملاء ( وهو الحساب الذى يمثل الطرف المدين من قيد المبيعات الآجلة ) فان ميزان مراجعة حسابات الاستاذ العام لن يتوازن فى هذه الحالة . ولذلك ، ولأغراض فرض الرقابة على الاجراءات المحاسبية ايضا ، يخصص حساب فى دفتر الاستاذ العام لاجمالى العملاء يطلق عليه « حساب اجمالى العملاء » او « حساب مراقبة استاذ العملاء » . ويتم تجميع يومية المبيعات على فترات دورية ( عادة ما تكون كل شهر ) ويجرى ترحيل هذا المجموع للجانب المدين من حساب اجمالى العملاء فى الاستاذ العام والجانب الدائن من حساب المبيعات فى الاستاذ العام ايضا . وبذلك يظهر فى الاستاذ العام كل حسابات الميزانية وكل حسابات النتيجة . ولابد ان يتطابق رصيد حساب اجمالى العملاء فى الاستاذ العام مع مجموع الارصدة المدينة للعملاء فى دفتر استاذ العملاء (1) .

---

(1) نحن نتبع هنا ما يسمى بالطريقة الفرنسية فى معالجة الدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية ، كما سيرد شرحه فى نهاية هذا الفصل .

ولتوضيح ما تقدم نفترض ان شركة التجارة الحديثة قامت بعمليات البيع الآجل التالية خلال شهر ابريل :

٤/٣ : باعت بضاعة لشركة عمر الامير بمبلغ ٥٦٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢١ .

٤/٩ : باعت بضاعة للسيد/أحمد محمود بمبلغ ٤٧٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٢٧ .

٤/٢٢ : باعت بضاعة لشركة التحرير للتعمير بمبلغ ٧٣٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٣٧ .

٤/٢٩ : باعت بضاعة للسيد / محرم نور الدين بمبلغ ٦٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥١ .

٤/٣٠ : باعت بضاعة لشركة عمر الامير بمبلغ ٨٥٠ جنيه فاتورة رقم ٤/٥٦ .

ويتم اثبات هذه العمليات فى يومية مبيعات شركة التجارة الحديثة كالآتى .

## يوميــة المبيعــات

| ابريل | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ٣ | شركة عمر الامير | ٤/٢١ | ✓ | ٥٦٠ـــ ر |
| ٩ | السيد/احمد محمود | ٤/٢٧ | ✓ | ٤٧٠ـــ ر |
| ٢٢ | شركة التحرير للتعمير | ٤/٣٧ | ✓ | ٧٣٠ـــ ر |
| ٢٩ | السيد/محرم نور الدين | ٣/٥١ | ✓ | ٦٥٠ـــ ر |
| ٣٠ | شركة عمر الامير | ٤/٥٦ | ✓ | ٨٥٠ـــ ر |
| | مجمـوع | | | ٣٢٦٠ـــ ر |

وتظهر حسابات العملاء فى دفتر استاذ العملاء كالآتى ( الارصــدة الموجودة فى ا لحسابات بتاريخ اول ابريل افتراضية ) :

شركة عمر الامير

| التاريخ | البيان | صفحة | مدين | | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول ابريل | رصيد | | | | | ٣٢٥٠ر— |
| ٢٠ | مبيعات بضاعة | ٤/٢١ | ٥٦٠ر— | | | ٣٨١٠ر— |
| ٣٠ | مبيعات بضاعة | ٤/٥٦ | ٨٥٠ر— | | | ٤٦٦٠ر— |

السيد/احمد محمود

| التاريخ | البيان | صفحة | مدين | | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول ابريل | رصيد | | | | | — |
| ٩ | مبيعات بضاعة | ٤/٣٧ | ٤٧٠ر— | | | ٤٧٠ر— |

شركة التحرير للتعمير

| التاريخ | البيان | صفحة | مدين | | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول ابريل | رصيد | | | | | ٥٠ر— |
| ٢٢ | مبيعات بضاعة | ٤/٢٧ | ٧٣٠ر— | | | ٧٨٠ر— |

السيد/محرم نور الدين

| التاريخ | البيان | صفحة | مدين | | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول ابريل | رصيد | | | | | — |
| ٢٩ | مبيعات بضاعة | ٤/٥١ | ٦٥٠ر— | | | ٦٥٠ر— |

وفى نهاية الشهر يتم تجميع يومية المبيعات ويجرى اثبات القيد التالى فى دفتر اليومية العامة :

| | | |
|---|---|---|
| ٣ر٢٦٠ | | من ح/اجمالى العملاء |
| | ٣ر٢٦٠ | الى ح/المبيعات |
| | | مجموع المبيعات الآجلة عن شهر ابريل طبقا لمجموع **يومية المبيعات** |

ويرحل القيد السابق لحسابى اجمالى العملاء والمبيعات فى دفتر الاستاذ العام كالآتى :

ح/اجمالى العملاء

| التاريخ | البيان | صفحة | مدين | | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول ابريل | رصيد | | | | | ٣ر٣٠٠ر— |
| ٣٠ | الى ح/المبيعات | | ٣ر٢٦٠ | | | ٦ر٥٦٠ر— |

| اول ابريل | رصيد (مفترض) | | | | ٣٢٥٠٠ر |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٠ | من حـ/اجمالى العملاء | | | ٣٢٦٠ر٣ | ٣٥٧٦٠ر |

هذا ويلاحظ ان الرصيد المدين لحساب اجمالى العملاء فى اول ابريل يساوى مجموع الارصدة المدينة للحسابات الفردية للعملاء فى ذلك التاريخ (٢٥٠ر٣ + ٥٠ = ٣٠٠ر٣) ، كما ان رصيد الحساب الاجمالى فى ٤/٣٠ يسارى ايضا مجموع ارصدة الحسابات الفردية فى ذلك التاريخ (٤٦٦٠ + ٤٧٠ + ٧٨٠ + ٦٥٠ = ٥٦٠ر٦) . هذا بالضرورة لأن مجموع ما جعلت به الحسابات الفردية للعملاء مدينة خلال الشهر جعل بها الحساب الاجمالى مدينا فى نهايته . ولذلك يطلق على حساب اجمالى العملاء فى الاستاذ العام « حساب مراقبة استاذ العملاء » فى بعض الاحيان . وتكون الرقابة اكثر فعالية لو تم الترحيل للحسابات الفردية للعملاء من واقع الفواتير .

## ٢ ـ ب ـ مردودات ومسموحات المبيعات :

لا تعنى كثرة وتعدد عمليات البيع التى يقوم بها المشروع بالضرورة ان تتعدد عمليات رد البضاعة بمعرفة العملاء او كثرة طلبات التخفيض فى السعر ، ولذلك فان عمليات مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات يتم اثباتها فى العادة فى دفتر اليومية العامة ، وترحل الى الحسابات الفرعية للعملاء فى استاذ العملاء من واقع اشعارات الاضافة التى ترسلها المنشأة لهم فى هذا الصدد . اما الترحيل لحساب اجمالى العملاء وحساب مردودات المبيعات ( او مسموحات المبيعات ) فيتم من واقع القيد فى اليومية العامة . وبالرغم من ذلك فانه اذا تعددت العمليات الخاصة بمردودات ومسموحات المبيعات فانه يمكن تخصيص يومية مساعدة مستقلة لها ، على غرار يومية

المبيعات . وترحل العمليات التى يتم اثباتها فى هذه اليومية الى الجانب لدائن من الحسابات الفردية للعملاء فى استاذ العملاء . ثم تجمع اليومية على فترات دورية ( شهرية مثلا ) ويجرى بالمجموع قيد فى اليومية العامة بجعل حساب مردودات المبيعات ( او مسموحات المبيعات او كلاهما ) مدينا وحساب اجمالى العملاء دائنا . ويرحل القيد للحسابات المذكورة فى الاستاذ العـــام .

**٢ ــ جـ ــ ميزان مراجعة استاذ العملاء على رصيد اجمالى العملاء :**

غالبا ما تقوم المنشآت التى تخصص دفترا مستقلا لحسابات العملاء باعداد ميزان مراجعة على فترات دورية ، غالبا ما تكون شهرية بأرصدة حسابات العملاء . ولما كانت هذه الارصدة مدينة بطبيعتها فانها تظهر كلها ( فى العادة ) فى الجانب المدين من الميزان ، فاذا وضع مقابل رصيد حساب اجمالى العملاء فى الجانب الدائن بصفة صورية ( لأن الرصيد مدين بطبيعته ) فان الميزان يجب ان يتوازن فى هذه الحالة ، فاذا لم يتوازن فان ذلك يعنى وجود خطأ ما يجب البحث عنه وتصحيحه . ويظهر ميزان مراجعة استاذ العملاء لمثالنا المبسط الوارد فى البند ٢ ــ ا كالآتى :

| مدين | دائن | اسم العميـــل |
|---|---|---|
| ٦٦٠ر٤ | | شركة عمر الامير |
| ٤٧٠ | | السيد / أحمد محمود |
| ٧٨٠ | | شركة التحرير للتعمير |
| ٦٥٠ | | السيد / محرم نور الدين |
| | ٦٦٠ر٦ | مقابل اجمالى العملاء |
| ٥٦٠ر٦ | ٥٦٠ر٦ | المجموع |

والواقع أن ميزان مراجعة استاذ العملاء لا يزيد عن كونه كشف بأرصدة حسابات العملاء فى تاريخ معين ، ولذلك ، بالاضافة الى استخدامه كأداة لاكتشاف الاخطاء على فترات دورية ، فهو يفيد الادارة فى التوقف على حركة التحصيل بمقارنة الموازين للفترات المتتالية .

**٣ ـ دفتر يومية المشتريات واستاذ الموردين :**

يخصص دفتر يومية المشتريات فى العادة لاثبات عمليات الشراء الآجلة التى تقوم بها المنشأة اذا تعددت هذه العمليات بحيث يصبح من الضرورى تخصيص دفتر مستقل لها . وبالرغم من أن الدفتر يخصص فى اغلب الاحوال للمشتريات الآجلة ، دون النقدية التى تظهر فى يومية المدفوعات ، كما سيرد شرحها ، الا انه يستخدم فى بعض الاحيان لاثبات عمليات الشراء الآجلة والنقدية معا كما هو الوضع فى النظام المحاسبى الموحد فى مصر . ويخصص الدفتر لمشتريات البضائع فقط ( أو المواد الاولية فى حالة المنشآت الصناعية ) دون المشتريات من الانواع الاخرى من الاصول كالاراضى والآلات ، والتى يتم اثباتها فى اليومية العامة .

وعلى عكس الوضع فى يومية المبيعات ، فان يومية المشتريات تظهر تفاصيل الطرف الدائن من قيد المشتريات الآجلة ، والذى يكون فى العادة أحد حسابات الموردين . أما الطرف المدين من القيد فيكون معروفا بالبديهة انه حساب المشتريات فى كل الاحوال ( الا اذا كانت المنشأة تتبع طريقة المخزون المستمر فيكون الطرف المدين من القيد فى كل الاحوال هو حساب مخزون البضائع ) . وعلى نفس نمط دفتر يومية المبيعات ، فان يومية المشتريات يجب أن يتوافر فيها حدا أدنى من الخانات ، ثم زيادتها بعد هذا الحد الادنى بما يتفق وطبيعة نشاط المنشأة وتعدد اصناف مشترياتها . وفيما يلى نموذج مبسط لصفحة من يومية المشتريات حيث تمثل الخانات الست الاولى منها الحد الادنى الواجب توافره :

دفتر يومية المشتريات — صفحة ١

| التاريخ | اسم المورد | رقم المستند | ✓ | شروط السداد | المبلغ | المشتريات صنف ٢١ | المشتريات صنف ٥٣ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| اول يناير | شعراوى مزيد | ٢١/١ | | ٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم | ٨٩٠ ـــ | ٥٢٠ ـــ | ٣٧٠ ـــ |
| ٥ | السيد مندور | ٤٣/١ | | صافى ٦٠ يوم | ٥٤٠ ـــ | ١١٠ ـــ | ٤٣٠ ـــ |
| ٩ | احمد ابو سعدة | ٧١/١ | | ١٪ ٥ ، ٣٠ | ٢٨٠ ـــ | | ٢٨٠ ـــ |
| ...... | .......... | ...... | | .......... | ...... | ...... | ...... |

ويتم القيد فى الدفتر من واقع فاتورة المورد وصورة اذن الاستلام ( استلام البضاعة بمعرفة المشترى ) يوما بيوم وبالتفصيل . ثم ترحل القيود الواردة فى الدفتر الى الحسابات الفردية للموردين التى يخصص لها عادة فى هذه الحالة استاذا مستقل يسمى استاذ الموردين ، حيث يجعل حساب كل مورد دائنا بقيمة البضاعة الواردة منه . وعندما يتم ترحيل قيد معين من يومية المشتريات للحساب الخاص به فى استاذ الموردين توضع علامة ( ✓ ) فى الخانة المخصصة لذلك لتوضح اتمام عملية الترحيل .

وعلى فترات دورية معينة يتم تجميع خانة المبلغ فى دفتر المشتريات عن فترة محددة ، ويجرى ترحيل المجموع لحساب المشتريات ( أو مخزون البضائع ) فى الاستاذ العام حيث يجعل به مدينا مقابل جعل حساب اجمالى الموردين فى الاستاذ العام ايضا دائنا بالقيمة بقيد واحد فى اليومية العامة . ولا تختلف الاجراءات فى هذا الشأن عما سبق عرضه بصدد يومية المبيعات واستاذ العملاء .

ولتوضيح ذلك نفرض أن شركة ابو فروة التجارية قامت بعمليات الشراء الآجل التالية خلال شهر مارس :

٣/٣ : اشترت بضاعة من سمير عبد الوهاب بمبلغ ٥٣٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

٣/١٥ : اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٣٧٠ جنيه بشروط ١٪ ٥ أيام صافى ٢٠ يوم .

٣/٢١ : اشترت بضاعة من هريدى عبد الحميد بمبلغ ٨٨٠ جنيه بشروط صافى ٦٠ يوم .

٣/٢٧ : اشترت بضاعة من السيد السحاوى بمبلغ ٣٤٠ جنيه بشروط صافى ٣٠ يوم .

٣/٣٠ : اشترت بضاعة من شركة حسونة بمبلغ ٧٣٠ جنيه بشروط ١٪ ٥ أيام صافى ٢٠ يوم .

وتظهر هذه العمليات بدفتر يومية المشتريات لشركة ابو فروة كالآتى :

يوميـة المشـتريات — صفحة ٧

| التاريخ | اسم المورد | | الشروط | المبلغ |
|---|---|---|---|---|
| ٣/٣ | سمير عبد الوهاب | ✓ | ٢٪ ١٠ ، صافى ٢٠ | ـــر ٥٣٠ |
| ٣/١٥ | شركة حسونة | ✓ | ١٪ ٥ ، صافى ٢٠ | ـــر ٣٧٠ |
| ٣/٢١ | هريدى عبد الحميد | ✓ | صافى ٦٠ | ـــر ٨٨٠ |
| ٣/٢٧ | السيد السحاوى | ✓ | صافى ٣٠ | ـــر ٣٤٠ |
| ٣/٣٠ | شركة حسونة | ✓ | ١٪ ٥ ، صافى ٢٠ | ـــر ٧٣٠ |
| | | | | ـــر ٢٨٥٠ |

ويتم ترحيل العمليات السابقة لحسابات الموردين فى استاذ الموردين على الوجه التالى (ارصدة اول مارس الموضحة فى الحسابات افتراضية) :

سـمير عبد الوهاب

| التاريخ | البيان | | | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|
| اول مارس | رصيد | | | | ـــر ٥٧٠ |
| ٣/٣ | مشتريات | | | ـــر ٥٣٠ | ـــر ١١٠٠ |

شركة حسـونة

| التاريخ | البيان | | | دائن | الرصيد |
|---|---|---|---|---|---|
| اول مارس | رصيد | | | | ـــر ١١٠ |
| ٣/١٥ | مشتريات | | | ـــر ٣٧٠ | ـــر ٤٨٠ |
| ٣/٣٠ | مشتريات | | | ـــر ٧٣٠ | ـــر ١٢١٠ |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول مارس | رصيد | | | | | — |
| ٣/٢١ | مشتريات | | | | ٨٨٠ـــر | ٨٨٠ـــر |

السيد السحاوى

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول مارس | رصيد | | | | | ٤٢٠ـــر |
| ٣/٢٧ | مشتريات | | | | ٣٤٠ـــر | ٧٦٠ـــر |

ثم تجميع يومية المشتريات فى نهاية الشهر لتحديد اجمالى مشتريات الشهر الآجلة ويتم اجراء القيد التالى فى اليومية العامة :

٨٥٠ر٢ من ح/المشتريات (او ح/مخزون البضائع)

٨٥٠ر٢ الى ح/اجمالى الموردين

اثبات مجموع مشتريات الشهر الآجلة طبقا ليوميه المشتريات

وبترحيل القيد السابق لحسابات الاستاذ العام تظهر كالآتى :

ح/اجمالى الموردين

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول مارس | رصيد | | | | | ١١٠٠ـــر |
| ٣/٣١ | من ح/المشتريات | | | | ٨٥٠ر٢ | ٢٩٥٠ـــر |

ح / المشتريات

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| أول مارس | رصيد (افتراضى) | | | | | ٥٠٠ر٤٢ |
| ٣/٣١ | الى ح/الموردين | | ٨٥٠ر٢ | | | ٣٥٠ر٤٥ |

ويتحقق عن استخدام يومية مساعدة للمشتريات واستاذ مساعد للموردين نفس المزايا التى تتحقق عن استخدام يومية المبيعات الآجلة واستاذ العملاء . ويتماعداد ميزان مراجعة لاستاذ الموردين على فترات دورية للتحقق من أن مجموع الارصدة الدائنة لحسابات الموردين تتساوى مع الرصيد الدائن لحساب اجمالى الموردين فى الاستاذ العام .

### ٢ ـ ا ـ مردودات ومسموحات المشتريات :

اذا تعددت عمليات رد البضاعة للموردين أو الحصول منهم على تخفيضات فى السعر ، فان المنشأة قد ترغب فى تخصيص دفتر يومية لمردودات ومسموحات المشتريات . اما اذا لم يخصص للمردودات والمسموحات دفتر مستقل فيتم اثبات العمليات الخاصة بها فى اليومية العامة وترحل لحسابات الموردين من واقع اشعارات الخصم التى ترسلها لهم المنشأة (أو اشعارات الاضافة التى ترد منهم للمنشأة أو كلاهما ) وترحل لحساب اجمالى الموردين وحسابات المردودات والمسموحات ( أو ح/مخزون البضائع ) فى الاستاذ العام من واقع القيد فى اليومية العامة · ويمكن ان يتخذ دفتر يومية مردودات ومسموحات المشتريات فى حالة استخدامه ـ الشكل الآتى :

يومية مردودات ومسموحات المشتريات

**صفحة ٣**

| التاريخ | اسم المورد | المستند | ✓ | البيان | مبلغ | مردودات | مسموحات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٥ فبراير | شعراوى فريد | | | تلفيات نقل | ٦٥ر ـــ | | ٦٥ر ـــ |
| ١٢ | هويدى الاشتر | | | اختلاف المواصفات | ٢٣٠ر ـــ | ٢٣٠ر ـــ | |
| ٢٥ | سعيد زكريا | | | بضاعة تالفة | ٥٤٠ر ـــ | ٥٤٠ر ـــ | |
| ٢٨ | المجموع عن الشهر | | | | ٣٫٢٥٠ر ـــ | ١٧٥٠ر ـــ | ١٥٠٠ر ـــ |

ويراعى ان حسابات الموردين الفردية تجعل مدينة فى استاذ الموردين بالمردودات والمسموحات يوما بيوم من واقع القيود فى يومية المردودات والمسموحات ثم تجمع خانات المبالغ فى نهاية الفترة المقررة ( شهر مثلا ) ويجرى بها القيد التالى فى اليومية العامة :

| | | |
|---|---|---|
| ٢٫٢٥٠ | من ح/اجمالى الموردين | |
| | **الى مذكورين :** | |
| ١٫٧٥٠ | ح/مردودات المشتريات | او ح/مخزون البضائع |
| ١٫٥٠٠ | ح/مسموحات المشتريات | |

اثبات مردودات ومسموحات المشتريات عن الشهر من واقع مجموع يومية المردودات والمسموحات .

ويرحل القيد السابق للحسابات المذكورة فى الاستاذ العام .

## ٤ ـ يومية اوراق القبض :

يخصص هذا الدفتر لاثبات الاوراق التجارية من كمبيالات وسندات اذنية والتى تحصل عليها المنشاة من عملائها سدادا لمستحقاتها قبلهم . ويوضح الدفتر البيانات الخاصة بالورقة التجارية من حيث النوع ، واسم الساحب ، واسم المستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، وقيمة الورقة ، وكيفية تصرف المنشاة فيها .

وفميا يلى نموذج مبسط ليومية أوراق القبض :

دفتر يومية أوراق القبض

| التاريخ | نوع الورقة | اسم الساحب | المسحوب عليه او محرر السند | اسم المستفيد | مقدم الورقة | تاريخ الاستحقاق | المبلغ | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٨٥/١٠/١ | سند اذنى | ـــ | ياسر | محلاتنا | ياسر | ٨٥/١٢/١ | ٥٠٠ | ارسل للتحصيل |
| ٨٥/١٠/٥ | كمبيالة | محمود | طارق | محلاتنا | محمود | ٨٥/١١/١ | ٥٠٠ | خصمت فى البنك |
| | | مجموع | نهاية | الشهر | | | ٦٠٠٫٥ | |

ويجعل ح/**مقدم الورقة** فى استاذ العملاء دائنا عند اثبات الحصول على الورقة فى يومية أوراق القبض ، ثم تجمع اليومية فى نهاية الفترة المقررة ويجرى اثبات القيد الآتى فى اليومية العامة :

٦٠٠ر٥ من ح/اوراق القبض

٦٠٠ر٥ الى ح/اجمالى العملاء

اثبات أوراق القبض المقدمة من العملاء عن الشهر

طبقا لمجموع يومية اوراق القبض عن الشهر

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من ح/أوراق القبض بالاستاذ العام والجانب الدائن من ح/اجمالى العملاء بنفس الدفتر .

ويقتصر استخدام دفتر يومية أوراق القبض على اثبات اوراق القبض الواردة للمنشأة . اما عمليات التصرف فى الورقة بعد ذلك او تحصيلها فيتم اثباتها فى الدفاتر المخصصة لذلك . فرفض الورقة ، أو عدم تحصيلها أو تحويلها للغير او ارسالها للبنك للتحصيل فهى عمليات يتم اثباتها عادة فى اليومية العامة . اما عمليات تحصيل أوراق القبض او خصمها لدى البنك فيتم اثباتها عادة فى يومية المقبوضات النقدية كما سيرد شرحه فيما بعد .

**٥ ـ يومية اوراق الدفع :**

يخصص هذا الدفتر لاثبات الاوراق التجارية التى تحررها المنشأة او تقبلها لأمر الغير من دائنيها سدادا لمستحقاتهم قبلها. ويخصص الدفتر عادة لاثبات الكمبيالات والسندات الاذنية الصادرة للموردين سدادا لمستحقاتهم قبل المنشأة . ويوضح الدفتر بيانات أوراق الدفع الصادرة من حيث النوع، والمستفيد ، وتاريخ الاستحقاق ، والقيمة . وفيما يلى نموذج مبسط ليومية أوراق الدفع .

دفتر يومية أوراق الدفع

| التاريخ | نوع الورقة | اسم الساحب | المسحوب عليه | المستفيد | تاريخ الاستحقاق | المبلغ | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٨٥/١٠/١ | كمبيالة | علاء | محلاتنا | علاء | ٨٥/١٢/٣١ | ٦٠٠ــر | |
| ٨٥/١٠/٧ | سندإذنى | عبدالرحيم | محلاتنا | عبدالستار | ٨٥/١٢/١٥ | ٥٠٠ــر | |
| | مجموع | نهاية | الشهر | | | ٦٠٠ر٣ | |

ويجعل حساب الساحب مدينا فى استاذ الموردين عند اثبات ورقة الدفع فى يومية اوراق الدفع بقيمة الورقة المسحوبة على المنشأة ، ثم تجمع يومية اوراق الدفع فى نهاية الفترة المقررة ويجرى اثبات القيد التالى فى دفتر اليومية العامة بالمجموع عن الفترة :

| | | |
|---|---|---|
| ٣٫٦٠٠ | | من ح/اجمالى الموردين |
| | ٣٫٦٠٠ | الى ح/أوراق الدفع |
| | | اثبات أوراق الدفع الصادرة للموردين عن الشهر طبقا لمجموع يومية أوراق الدفع |

ويرحل القيد السابق للجانب المدين من ح/اجمالى الموردين فى الاستاذ العام مقابل جعل ح/أوراق الدفع دائنا فى نفس الدفتر .

ويقتصر دفتر يومية أوراق الدفع على اثبات اصدار الاوراق دون العمليات التالية والمتعلقة بالتصرف فيها بعد ذلك فاذا تم سداد الورقة فى تاريخ الاستحقاق ، فان ذلك يتم اثباته فى يومية المدفوعات النقدية . اما العمليات المرتبة على التوقف عن السداد فى تاريخ الاستحقاق فعادة ما يتم اثباتها فى دفتر اليومية العامة .

**٦ ــ دفتر يومية المقبوضات :**

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات النقدية التى يترتب عليها متحصلات ، أى زيادة رصيد النقدية لدى المنشأة ، وسواء كانت هذه المتحصلات فى صورة نقدية مباشرة ( نقود ) او فى صورة نقدية غير مباشرة ( شيكات مثلا ) . ويثبت فى هذا الدفتر كل العمليات التى يكون الطرف المدين

فيها هو ح/النقدية . ولعل اهم هذه العمليات هى المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء . وبالرغم من أن الطرف المدين الذى يتم اثباته فى يومية المقبوضات يكون هو ح/النقدية بصفة دائمة ؛ كما هو الحال فى يومية المشتريات حيث يكون الطرف المدين دائما هو حساب المشتريات ( أو حساب المخزون ) ، فان دفتر يومية المقبوضات يكون له جانبان احدهما مدين والآخر دائن . ذلك لأن النقـدية فى الجانب المدين يمكن ان تكون فى صورة سائلة مباشرة تودع فى خزينة المنشأة أو تكون فى صورة شيكات تودع فى البنوك ، هذا بالاضافة الى أن قيد المتحصلات من العملاء قد يترتب عليه جعل حساب الخصم النقدى المسموح به مدينا جزئيا ، وحساب النقدية مدينا بالجزء الباقى . وعلى هذا الاساس عادة ما يخصص فى الجانب المدين من دفتر يومية المقبوضات خانة للصـندوق ( أو الخزينة ) ، وخانة للبنك ( أو البنوك ) وخانة للخصم النقدى المسموح به . ويحتوى الجانب الدائن من الدفتر على خانات للحسابات التى تمثل الطرف الدائن من قيد المتحصلات النقدية ( سواء نقدا أو بشيكات ) وعادة ما تخصص خانة لكل حساب من الحسابات التى تمثل مصدرا رئيسيا للمتحصلات بصفة متكررة مثل المبيعات النقدية ، أو العملاء ، واوراق القبض احيانا . اما الحسابات غير المتكررة فتوضع كلها فى خانة واحدة للمتحصلات المتنوعة . مثل المتحصلات من بيع الاصول الثابتة ، أو من تعويضات التامين ، أو الفوائد الدائنة ، وما شابه ذلك من العمليات غير المتكررة . وسنعرض أولا نموذجا مبسطا لدفتر يومية المقبوضات ثم نتناول كل من جانبيه بقليل من الشرح ، ونوضح كيفية الاثبات فيه عن طريق مثال مبسط .

ونوضح فيما يلى الهدف من كل خانة من خانات النموذج ( الموضح فى الصفحة التالية ) :

نموذج مبسط لدفتر يومية المقبوضات

| التاريخ | المستند | البيان | حسابات مدينة: النقدية | حسابات مدينة: بالصندوق | حسابات مدينة: بالبنك | حسابات مدينة: خصم مسموح به | المجموع | حسابات دائنة: مبيعات | حسابات دائنة: عملاء | حسابات دائنة: اوراق قبض | حسابات دائنة: حسابات متنوعة: المبلغ | حسابات دائنة: حسابات متنوعة: رقم الحساب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ١/١ | | راس المال | ٥٠ر٠٠٠ | | ٥٠ر٠٠٠ | | ٥٠ر٠٠٠ | | | | ٥٠ر٠٠٠ | ٢٠١ |
| ١/٥ | ٣٢ | مبيعات | ٢ر٥٠٠ | ٢ر٥٠٠ | | | ٢ر٥٠٠ | ٢ر٥٠٠ | | | | |
| ١/١٠ | ٧ ض | العميل مسعود | ٧٨٤ | ٧٨٤ | | ١٦ | ٨٠٠ | | ٨٠٠ | | | |
| | | مجموع | ٩٧ر٥٠٠ | ٣٢ر٤٠٠ | ٦٦ر٣٠٠ | ١ر٢٠٠ | ٩٨ر٧٠٠ | ٢٣ر٢٠٠ | ١٧ر٣٠٠ | ١٥ر٠٠٠ | ٥٣ر٢٠٠ | |

ا ـ التاريخ : ويدون فيها تاريخ العملية او تاريخ اثباتها فى دفتر يومية المقبوضات والذى يجب ان يتفق مع نفس تاريخ اتمام العملية .

ب ـ المستند : ويدون فيها رقم المستند المبرر لاجراء القيد .

جـ ـ البيان : ويوضح فيها فى العادة الطرف الدائن من قيد المقبوضات.

د ـ الحسابات المدينة وتكون من اربعة خانات كالآتى :

١ ـ النقدية : وتستخدم هذه الخانة فى كل قيد من القيود حيث تمثل مجموع ما تجعل حسابات النقدية (الصندوق والبنك او البنوك) مدينة به فى كل قيد من قيود المقبوضات .

٢ ـ الصندوق ( أو الخزينة ) ويدون فيها المبالغ التى تتحصل نقدا فى خزينة او صندوق المنشأة ـ وهى خانة فرعية للخانة السابقة .

٣ ـ البنك ( او البنوك ) ويدون فيها المبالغ التى تتحصل عن طريق شيكات ـ وهى الخانة الفرعية الثانية لخانة النقدية ـ ولابد ان يتساوى مجموع خانتا الصندوق والبنك مع خانة النقدية .

٤ ـ الخصم المسموح به : ويدون فيها ما يكتسبه العملاء من خصم نقدى مقابل السداد المبكر لارصدة حساباتهم .

هـ ـ المجموع : وهذه الخانة يظهر فيها مجموع الطرف المدين (بحساباته الاربعة) والذى يجب ان يتساوى مع مجموع الجانب الدائن ، ذلك لكل عملية على حدة وكذلك لمجموع العمليات عن فترة معينة .

و ـ الحسابات الدائنة وتتكون من اربعة خانات كالآتى :

١ ـ المبيعات : ويدون فيها المبيعات النقدية .

٢ ـ العملاء : ويدون فيها تسديدات العملاء من ارصدة حساباتهم بما فيها الخصم النقدى المسموح به ويرحل منها يوميا لحسابات العملاء باستاذ العملاء .

٣ ــ أوراق القبض : ويدون فيها ما يتم تحصيله من أوراق القبض .

٤ ــ الحسابات المتنوعة : ويدون فيها المبالغ المحصلة من حسابات بخلاف الحسابات الثلاثة السابقة وتخصص بجوارها خانة لرقم الحساب لتسهيل اجراءات الترحيل وتحليل هذه الحسابات ، واجراء القيد الشهرى الملخص يومية المقبوضات .

وحتى تزداد الصورة وضوحا فان القيود الواردة فى النموذج السابق لو تم تسجيلها فى اليومية العامة بدلا من يومية المقبوضات لظهرت كالآتى .

**القيد الاول :**

٥٠٫٠٠٠ من ح/النقدية ــ (ح/البنك)

٥٠٫٠٠٠ الى ح/راس المال

اثبات تحصيل راس المال بشيك على البنك بتاريخ ١/١

وقد تم اثبات هذا القيد فى يومية المقبوضات فى سطر واحد حيث جعل ح/النقدية ــ ح/فرعى البنك مدينا بمبلغ ٥٠٫٠٠٠ جنيه ، وجعل ح/راس المال فى الحسابات الدائنة فى خانة الحسابات المتنوعة دائنا بالقيمة .

**القيد الثانى :**

٢٫٥٠٠ من ح/النقدية ــ (ح/الصندوق)

٢٫٥٠٠ الى ح/المبيعات

اثبات المبيعات النقدية بتاريخ ١/٥

وقد تم اثبات هذا القيد فى سطر واحد فى يومية المقبوضات حيث جعل ح/النقدية ــ ح/فرعى الصندوق مدينا بمبلغ ٢٫٥٠٠ جنيه مقابل جعل ح/المبيعات فى الحسابات الدائنة دائنا بالقيمة .

**القيد الثالث :**

**من مذكورين :**

٧٨٤ ح/النقدية ــ (ح/الصندوق)

١٦ ح/الخصم النقدى المسموح به

٨٠٠ الى ح/العملاء

اثبات المتحصل نقدا من العميل مسعود ومنحه الخصم النقــدى

---

وقد تم اثبات هذا القيد ايضا فى سطر واحد فى دفتر يومية المقبوضات حيث جعل ح/النقدية ــ ح/فرعى الصندوق مدينا بملغ ٧٨٤ جنيه ، وجعل ح/الخصم المسموح به مدينا بمبلغ ١٦ جنيه ، مقابل جعل ح/العملاء فى الجانب الخاص بالحسابات الدائنة دائنا بمبلغ ٨٠٠ جنيه .

ويتم اثبات المتحصلات النقدية او بشيكات بصــورة تفصــيلية وعلى اساس يومى فى يومية المقبوضات على نمط ما أوضحنا بعاليه ، ثم يتم تجميع اليومية على مدار فترات زمنية متفق عليها ( شهر مثلا ) ويتم اجراء قيــد ملخص العمليات التى سجلت فيها فى دفتر اليومية العامة كالآتى :

**من مذكورين :**

٩٧٫٥٠٠ ح/النقدية

٣٢٫٤٠٠ الصندوق

٦٦٫٣٠٠ البنك

١٫٢٠٠ ح/الخصم المسموح به

**الى مذكورين :**

٢٣٫٢٠٠ ح/المبيعات

١٧٫٣٠٠ ح/اجمالى العملاء

١٥٫٠٠٠ ح/اوراق القبض

٥٠٫٠٠٠ ح/راسى المال

٢٫٠٥٠ ح/الفوائد الدائنة

١٫١٥٠ ح/اتعاب وعمولات

اثبات ملخص عمليات المتحصلات النقــدية عن شهر يناير طبقا لمجاميع يومية المقبوضات

---

ويتم ترحيل هذا القيد شهريا ( أو على فترات دورية أخرى متفق عليها ) الى الحسابات الخاصة به فى دفتر الاستاذ العام ( لاحظ أننا افترضنا ان تحليل الحسابات المتنوعة هو رأس المال : ٠٠٠ر٥٠ جنيه ، فوائد دائنه ٠٥٠ر٢ جنيه ، أتعاب وعمولات ١٥٠ر١ جنيه ) .

هذا ولأن الخدمات المصرفية فى العصر الحديث قد ادت فى الواقع الى ان معظم المعاملات التجارية تتم بشيكات ، بالاضافة الى ما تضفيه عملية الاحتفاظ بالنقدية لدى البنك بدلا من الاحتفاظ بها فى خزائن المنشأة من أمان وضمان ووقاية ضد السرقة والاختلاس ، فعادة ما يحتفظ فى الخزينة بمبالغ محدودة تكفى تغطية الاحتياجات اليومية من مصروفات نثرية وخلافه ، على أن تودع المتحصلات النقدية بالصندوق فيما زاد عن هذه الاحتياجات بالبنك. ويتم ذلك يوميا حتى يتحقق الهدف المرغوب تحقيقه . والواقع أن هذه العملية تؤدى الى جعل حساب البنك ـ وهو احد الحسابين الفرعيين للنقدية ـ مدينا بما يودع فيه من نقدية سائلة ، وحساب الصندوق ـ وهو الحساب الفرعى الثانى من حساب النقدية ـ دائنا ، اى ان مجموع النقدية فى البنك والصندوق لن يتأثر بهذه العملية . ويطلق على هذه العملية عملية حركة نقدية من الصندوق للبنك (أو بالعكس كما سيرد فى يومية المدفوعات). ويفضل أن تسجل هذه العملية فى دفتر المقبوضات عن طريق الخصم والاضافة ، اى بالطرح من خانة الصندوق والاضافة فى خانة البنك دون أن تتأثر باقى خانات يومية المقبوضات .

ولنفترض على سبيل الايضاح أن شركة الضحى التجارية قد قامت بالعمليات التالية من بين عملياتها عن شهر سبتمبر .

٩/١ ـ بلغت المتحصلات من العميل عبد الجواد ٥٠٠ر٣ جنيه نقدا، ٣٤٠ر٦ جنيه بشيكات ، وبلغ الخصم النقدى المسموح به للعميل على هذه المتحصلات ٦٠ جنيه .

٩/٧ ـ بلغت المبيعات النقـدية للعميل عبد التواب ٣ر٢٣٠ جنيـه حصلت نقدا .

٩/١٥ ـ بلغت متحصلات الفوائد الدائنة ٢ر١٠٠ جنيه بشيك .

٩/١٨ ـ تم ايداع مبلغ ٦ر٠٠٠ جنيه من النقدية الموجودة بالصندوق فى حساب الشركة بالبنك .

٩/٢٧ ـ بلغت المتحصلات من بيع آلة قديمة ٤ر٥٠٠ جنيه ، منهـا ٢ر٠٠٠ جنيه نقدا والباقى بشيك .

٩/٢٩ ـ بلغت المبيعات النقدية ٤ر٣٠٠ جنيه ، حصـل منها نقـد ١ر٣٠٠ جنيه والباقى بشيك .

٩/٣٠ ـ ورد شيك من العميل مسعود بمبلغ ٢ر٢٤٠ جنيه سدادا لرصيد حسابه البالغ ٢ر٣٦٥ جنيه ، ويمثل الفرق خصم نقدى ، كما حصل ٣ر١٠٠ من أوراق القبض بالصندوق .

وبهذا العدد المحدود من العمليات يظهر دفتر يومية المقبوضات كما هو موضح بالصفحة التالية .

ثم يتم اجراء القيد الآتى فى دفتر اليومية العامة فى ٩/٣٠ :

| | | |
|---|---|---|
| | | من مذكورين : |
| ٣١ر٤١٠ | | ح/النقدية : |
| | | ٧ر١٣٠ بالصندوق |
| | | ٢٤ر٢٨٠ بالبنك |
| ٨٥ | | ح/الخصم المسموح به |
| | | الى مذكورين : |
| | ٧ر٥٣٠ | ح/المبيعات |
| | ١٢ر٢٦٥ | ح/اجمالى العملاء |
| | ٣ر١٠٠ | ح/أوراق القبض |
| | ٢ر١٠٠ | ح/الفوائد الدائنة |
| | ٦ر٥٠٠ | ح/الآلة المباعة |
| | | اثبات ملخص المتحصلات النقدية عن شهر سبتمبر |

**دفتر يومية المقبوضات** **صفحة ١٨**

| التاريخ | المستند | البيان | حسابات مدينة | | | | المجموع | حسابات دائنة | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | النقدية | بالصندوق | بالبنك | خصم مسموح به | | مبيعات | عملاء | اوراق القبض | حسابات متنوعة: المبلغ | حسابات متنوعة: الحساب |
| ٩/ ١ | | العميل عبدالجواد | ٩ر٨٤٠ | ٣ر٥٠٠ | ٦ر٣٤٠ | ــر٦٠ | ٩ر٩٠٠ | ٢ر٢٣٠ | | | | |
| ٩/ ٧ | | مبيعات | ٣ر٢٣٠ | ٣ر٢٣٠ | — | — | ٣ر٢٣٠ | | ٩ر٩٠٠ | | | |
| ٩/١٥ | | فوائد دائنة | ٢ر١٠٠ | — | ٢ر١٠٠ | — | ٢ر١٠٠ | — | | — | ٢ر١٠٠ | |
| ٩/١٨ | | حركة النقدية | — | (٦ر٠٠٠) | ٦ر٠٠٠ | — | — | — | — | | | |
| ٩/٢٧ | | بيع آلة قديمة | ٦ر٥٠٠ | ٢ر٠٠٠ | ٤ر٥٠٠ | — | ٦ر٥٠٠ | — | | — | ٦ر٥٠٠ | |
| ٩/٢٩ | | مبيعات | ٤ر٣٠٠ | ١ر٣٠٠ | ٣ر٠٠٠ | — | ٤ر٣٠٠ | — | — | | | |
| ٩/٣٠ | | العميل مسعود وأوراق القبض | ٥ر٤٤٠ | ٣ر١٠٠ | ٢ر٣٤٠ | ــر٢٥ | ٥ر٤٦٥ | ٤ر٣٠٠ | ٢ر٣٦٥ | ٣ر١٠٠ | | |
| | | | | | | | | — | | | | |
| ٩/٣٠ | | مجموع الشهر | ٣١ر٤١٠ | ٧ر١٣٠ | ٢٤ر٢٨٠ | ٨٥ | ٣١ر٤٩٥ | ٧ر٥٣٠ | ١٢ر٢٦٥ | ٣ر١٠٠ | ٨ر١٠٠ | |

ويلاحظ ان القيد الشهرى لملخص يومية المقبوضات يتطلب تحليل مجموع خانة الحسابات المتنوعة للتعرف على الحسابات الدائنة فيها بالتفصيل . ففى المثال السابق مثلا بلغ مجموع خانة المبالغ المتحصلة من الحسابات المتنوعة ٨٦٠٠ر٨ جنيه . ولامكان اجراء القيد الشهرى فى اليومية العامة لاثبات ملخص عمليات المتحصلات تمنا بتحليل هذا المبلغ الى مصادره: ١٠٠ر٢ جنيه فوائد دائنة ٥٠٠ر٦ جنيه الآلة المباعة . ولتسهيل عملية تحليل خانة الحسابات المتنوعة الى الحسابات المكونة لها فى كل شهر تم اضافة خانة لرقم الحساب . وعند التعرف على رقم الحساب والنظر الى دليل الحسابات يمكن تحديد الحساب الذى يجعل دائنا بالقيمة الواردة فى خانة المبالغ .

## ٧ ـ دفتر يومية المدفوعات :

يخصص هذا الدفتر لاثبات العمليات التى يكون الطرف الدائن فيها بصفة كلية او بصفة جزئية هو حساب النقدية . ويثبت بالدفتر كل العمليات التى يترتب عليها انقاص رصيد النقدية ، وسواء كانت هذه النقدية بالصندوق ( الخزينة ) او بالبنك ( او البنوك ) . ولعل اهم هذه العمليات هى المدفوعات النقدية للمشتريات النقدية والمدفوعات للموردين عن المشتريات الآجلة والمدفوعات لسداد اوراق الدفع ، هذا بالاضافة طبعا الى المدفوعات لسداد عناصر المصروفات المختلفة ، والمدفوعات المتنوعة .

ولدفتر يومية المدفوعات ، جانبان احدهما مدين والآخر دائن ويحتوى الجانب المدين على الحسابات التى تجعل مدينة بالمدفوعات النقدية ، حيث يخصص لكل حساب منها خانة اذا كانت عملياته مع النقدية متكررة بدرجة كافية . اما اذا لم تكن العمليات متكررة ، فان الحساب يجعل مدينا فى خانة

الحسابات المتنوعة . ويحتوى الجانب الدائن على حساب النقدية بفرعيه ، الصندوق والبنك ، كما تخصص خانة فى هذا الجانب للخصم النقدى المكتسب .

وكما هو الحال فى دفتر يومية المقبوضات ، فان مجموع خانات الدفتر فى نهاية كل شهر ( أو اى فترة زمنية اخرى متفق عليها ) يستخدم لاجراء القيد الشهرى لملخص المدفوعات خلال الشهر بدفتر اليومية العامة . ويتكون الطرف المدين من القيد الشهرى من مجموع حسابات الجانب المدين ، ويتكون الطرف الدائن من مجموع خانتى النقدية ومجموع خانة الخصم المكتسب .

وسوف نوضح نموذج يومية المدفوعات وكيفية استخدامها عن طريق المثال المبسط التالى : قامت شركة التجارة الحديثة بالعمليات الآتية من بين عمليات شهر سبتمبر :

٩/١ : اشترت بضاعة بمبلغ ٥٫٦٠٠ جنيه وسددت مبلغ ٢٫١٠٠ جنيه بشيك والباقى على الحساب .

٩/٧ : سددت حساب شركة التوريدات الحديثة البالغ ٧٫٣٦٥ جنيه بشيك بمبلغ ٧٫٢٠٠ جنيه والباقى خصم مكتسب .

٩/١٣ : سددت اوراق دفع بمبلغ ١٫٥٠٠ جنيه نقدا من الصندوق .

٩/١٦ : سددت الاجور عن النصف الاول من الشهر بمبلغ ٣٫٦٠٠ جنيه نقدا من الصندوق .

٩/١٩ : اشترت بضاعة نقدا بمبلغ ٤٫٥٠٠ جنيه ، سدد من الصندوق ٢٫٠٠٠ جنيه والباقى بشيك .

٩/٢٣ : سددت مصروفات دعاية واعلان بمبلغ ٥٠٠ جنيه بشيك .

٩/٢٧ : سددت حساب شركة سعدون التجارية البالغ ٤٫٢٠٠ جنيه

بمبلغ ٤٫١٦٠ جنيه ، منها ١٫١٦٠ جنيه من الصندوق و ٣٫٠٠٠ جنيه بشيك والباقى خصم مكتسب :

٩/٣٠ : سددت مرتبات المديرين بشيكات على البنك بمبلغ ١٫٦٠٠ جنيه وسددت اجور العمال عن النصف الثانى من الشهر والبالغ قدرها ٣٫٢٠٠ جنيه من الصندوق .

هذا ويراعى أن المشتريات النقدية فقط هى التى تسجل فى يوميه المدفوعات اما المشتريات الآجلة فتسجل فى يومية المشتريات . ويلزم لاجراء قيد الملخص الشهرى ( او الدورى ) ليومية المدفوعات ضرورة تحليل خانة المصروفات فى الجانب المدين لتحديد حسابات المصروفات التى تجعل مدينة فى الاستاذ العام ، والمبالغ التى يجعل كل حساب منها مدينا بها ونفس الوضع ينطبق على خانة الحسابات المتنوعة .

وتظهر العمليات السابقة فى يومية المدفوعات على الوجه التالى :

## دفتر يومية المدفوعات

| التاريخ | ص.أ | البيان | حسابات مدينة: مشتريات | موردون | أوراق دفع | مصروفات: المبلغ | مصروفات: رقم الحساب | حسابات متنوعة: المبلغ | حسابات متنوعة: رقم الحساب | المجموع | حسابات دائنة: النقدية بالصندوق | النقدية بالبنك | النقدية المجموع | خصم مكتسب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٩/١ | | مشتريات | ٢١٠٠ | — | — | — | — | — | — | ٢١٠٠ | — | ٢١٠٠ | ٢١٠٠ | |
| ٩/٧ | | شركة التوريدات الحديثة | — | ٧٣٦٥ | — | — | — | — | — | ٧٣٦٥ | — | ٧٢٠٠ | ٧٢٠٠ | ١٦٥ |
| ٩/١٢ | | أوراق دفع | — | — | ١٥٠٠ | — | — | — | — | ١٥٠٠ | ١٥٠٠ | — | ١٥٠٠ | |
| ٩/١٦ | | الاجور | — | — | — | ٣٦٠٠ | ٣١ | — | — | ٣٦٠٠ | ٣٦٠٠ | — | ٣٦٠٠ | |
| ٩/١٩ | | مشتريات | ٤٥٠٠ | — | — | — | — | — | — | ٤٥٠٠ | ٢٠٠٠ | ٢٥٠٠ | ٤٥٠٠ | |
| ٩/٢٢ | | دعاية واعلان | — | — | — | ٥٠٠ | ٣٩ | — | — | ٥٠٠ | — | ٥٠٠ | ٥٠٠ | |
| ٩/٢٧ | | شركة سعدون التجارية | — | ٤٢٠٠ | — | — | — | | | ٤٢٠٠ | ١١٦٠ | ٣٠٠٠ | ٤١٦٠ | ٤٠ |
| ٩/٣٠ | | الاجور | — | — | — | ٣٢٠٠ | ٣١ | — | — | ٣٢٠٠ | ٣٢٠٠ | — | ٣٢٠٠ | |
| | | المرتبات | — | — | — | ١٦٠٠ | ٣٢ | — | — | ١٦٠٠ | — | ١٦٠٠ | ١٦٠٠ | |
| | | مجموع الشهر | ٦٦٠٠ | ١١٥٦٥ | ١٥٠٠ | ٨٩٠٠ | | — | | ٢٨٥٦٥ | ١١٤٦٠ | ١٦٦٠٠ | ٢٨٣٦٠ | ٢٠٥ |

ويظهر قيد الملخص الشهرى ليومية المدفوعات فى اليومية العامة للمثال على الوجه الآتى :

| منه | له | البيان | |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين : | |
| ٦ر٦٠٠ | | ح/المشتريات ( أو ح/المخزون ) | |
| ١١ر٥٦٥ | | ح/اجمالى الموردين . | |
| ١ر٥٠٠ | | ح/أوراق الدفع | |
| ٦ر٨٠٠ | | ح/المرتبات | حسابات المصروفات |
| ١ر٦٠٠ | | ح/الاجور (٣ر٦٠٠ + ٣ر٢٠٠) | |
| ٥٠٠ | | ح/الدعاية والاعلان | |
| | | الى مذكورين : | |
| | ٢٨ر٣٦٠ | ح/النقدية | |
| | | ١١ر٤٦٠ بالصندوق | |
| | | ١٦ر٩٠٠ بالبنك | |
| | ٢٠٥ | ح/الخصم المكتسب | |
| | | اثبات ملخص المدفوعات النقدية عن شهر سبتمبر | |

ويتم الترحيل يوميا من خانة الموردين لحسابات الموردين الفردية فى دفتر استاذ الموردين . أما القيد الشهرى فيرحل للحسابات المذكورة فيه فى دفتر الاستاذ العام .

## ٨ ـ ملخص اليوميات والدفاتر المساعدة والحسابات الاجمالية :

من استعراضنا لاجراءات المعالجة المحاسبية لعمليات المشروع فى البنود السابقة نجد ان هذه العمليات ـ بالاضافة الى كونها تتعلق بحسابات الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات ـ تنقسم الى قسمين : الاول يمكن ان نطلق عليه العمليات الآجلة ، وهى تتمثل فى الغالب فى عمليات الشراء والبيع بالاجل ، والثانية يمكن أن نطلق عليها العمليات النقدية ، وهى التى يترتب عليها زيادة او نقص رصيد النقدية لدى المشروع . وتتم هذه العمليات النقدية والآجلة على مدار الفترة المحاسبية ، ومن ثم يلزم تحليلها واثباتها فى دفاتر اليومية وتبويبها فى دفاتر الاستاذ على مدار الفترة .

وبالاضافة الى ذلك فان هناك بعض العمليات المحاسبية التى يلزم اجراؤها واثباتها وتبويبها فى نهاية الفترة المحاسبية ، وهى العمليات التى اطلقنا عليها عمليات تسوية الحسابات .

واذا تعددت عمليات المشروع اليومية فانه يصبح من الصعب ، ان لم يكن من المستحيل ، الاعتماد التام على دفتر اليومية العامة لتسجيل كل هذه العمليات كما أن دفتر الاستاذ العام ، لكى يعطى البيانات المرغوبة بالصورة التفصيلية المطلوبة يصبح حجمه فوق ما يمكن تصوره لامكان الاستخدام المتيسر . ولذلك يلجأ المشروع الى اليوميات المساعدة ودفاتر الاستاذ المساعدة ، لتوفير امكانية تقسيم العمل ، والاقتصاد فى التكلفة والزمن ، وتوفير التفاصيل المطلوبة بالصورة المرغوبة فى الوقت المناسب .

وتسجل العمليات الآجلة فى المشروعات التجارية فى يوميتى المشتريات والمبيعات ، حيث يسجل فى الاولى عمليات الشراء الآجلة يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين الفردية فى دفتر استاذ يخصص لحسابات الموردين ويسجل فى الثانية عمليات البيع الآجل يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء فى استاذ العملاء . وبالاضافة الى هاتين اليوميتين الاساسيتين يمكن للمشروع أن يستخدم يومية مساعدة لمردودات ومسموحات المشتريات واخرى لمردودات ومسموحات المبيعات اذا تعددت العمليات الخاصة بها ، ويسجل فى الاولى العمليات المتعلقة بمردودات ومسموحات المشتريات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات الموردين فى استاذ الموردين ، ويسجل فى الثانية مردودات ومسموحات المبيعات يوما بيوم وبالتفصيل ويرحل منها لحسابات العملاء فى استاذ العملاء . واذا تعددت عمليات المشروع المتعلقة بالاوراق التجارية فانه يمكن ايضا ان يخصص يومية مساعدة لاوراق القبض او يومية مساعدة لاوراق الدفع او كلتاهما وتخصص كل هذه اليوميات الستة لاثبات الحسابات الآجلة . ومن هذه اليوميات الستة ثلاثة مدينة بطبيعتها ، وتوضح الطرف الدائن من القيد ،

وثلاث دائنة بطبيعتها وتوضح الطرف المدين من القيد. واليوميات المدينة هى المشتريات ، مردودات ومسموحات المبيعات ، اوراق القبض . ويكون الطرف الدائن من القيد فى يومية المشتريات هو احد حسابات الموردين فى استاذ الموردين ويكون الطرف الدائن من القيد فى يومية مردودات ومسموحات المبيعات هو احد حسابات العملاء ، كما يكون الطرف الدائن من القيد فى يومية اوراق القبض هو حساب مقدم الورقة فى استاذ العملاء .

اما اليوميات الدائنة بطبيعتها فهى : المبيعات ، مردودات ومسموحات المشتريات ، واوراق الدفع ، ويكون الطرف المدين من القيد فى يومية المبيعات هو احد حسابات العملاء ، ويكون الطرف المدين من القيد فى يومية مردودات ومسموحات المشتريات هو احد حسابات الموردين فى استاذ الموردين ، كما يكون الطرف المدين من القيد فى يومية اوراق الدفع هو حساب الساحب فى استاذ الموردين .

وتسجل العمليات النقدية التى يقوم بها المشروع فىيوميتى المقبوضات والمدفوعات ، ولكل من هاتين اليوميتين جانبان ، احدهما مدين والآخر دائن. ففى يومية المقبوضات تكون حسابات النقدية والخصم المسموح به مدينة وتكون حسابات المبيعات النقدية والعملاء وأوراق القبض والحسابات الاخرى المتنوعة دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات العملاء باستاذ العملاء . وفى يومية المدفوعات تكون حسابات الموردين والمشتريات النقدية واوراق الدفع وحسابات المصروفات المختلفة والحسابات المتنوعة الاخرى مدينة وتكون حسابات النقدية والخصم المكتسب دائنة . ويرحل من هذه اليومية يوما بيوم وبالتفصيل لحسابات الموردين فى استاذ الموردين .

ولا يعنى ما تقدم الاستغناء عن دفتر اليومية العامة ، ولكن كل ما فى الامر ان استخدامه يكون محددا لأغراض معينة اهمها الآتى :

١ ـ تسجيل الملخصات الدورية ( الشهرية ) لليوميات المساعدة لأغراض ترحيلها فى الاستاذ العام .

٢ ـ تسجيل العملية التى لا يمكن تسجيلها فى اليوميات المساعدة المخصصة لاغراض معينة . مثال ذلك تسجيل مردودات ومسموحات المشتريات فى حالة عدم تخصيص يومية مساعدة لها ، تسجيل عمليات الشراء الآجل للاصول الثابتة والبيع الآجل لها ، تسجيل العمليات المتعلقة بالتوقف عن سداد الاوراق التجارية وما الى ذلك .

٣ ـ تسجيل العمليات المتعلقة بتسوية الحسابات فى نهاية الفترة المحاسبية .

٤ ـ تسجيل قيود اقفال حسابات الايرادات والمصروفات فى الحسابات الختامية فى نهاية الفترة المحاسبية .

٥ ـ تسجيل قيود تصحيح الاخطاء .

ولا يعنى ايضا استخدام استاذ العملاء وآخر للموردين ، امكانية الاستغناء عن الاستاذ العام فى هذا الصدد . فالاضافة الى البيانات التفصيلية الواردة فى هذين الدفترين فان الاستاذ العام يظهر حسابات العملاء فى صورة اجمالية فى حساب اجمالى العملاء وكذلك حسابات الموردين فى حساب اجمالى الموردين . وكما سبق أن ذكرنا فان اجمالى العملاء واجمالى الموردين يعتبر من الادوات الهامة فى المساعدة على اكتشاف الاخطاء ، كما ان كل من الحسابين يعتبر تقريرا مختصرا فى صورة اجمالية عن موقف المعاملات مع كل من العملاء والموردين .

ومن واقع ما تقدم يظهر نموذج حساب اجمالى الموردين ونموذج حساب اجمالى العملاء البيانات فى صورة اجمالية فى دفتر الاستاذ على الوجه الموضح فى كل منهما فيما يلى :

| منه | | لـه | |
|---|---|---|---|
| XXXX | رصيد أول الفترة = مجموع أرصدة العملاء باستاذ العملاء أول الفترة | XXXX | من/النقدية ـ الملخص الدورى ليومية المقبوضات . |
| XXXX | الى/المبيعات ـ الملخص الدورى لمجموع يومية المبيعات الآجلة | XXXX | من/الخصم المسموح به ـ الملخص الدورى ليومية المقبوضات . |
| XXXX | الى/أوراق القبض ـ الاوراق المرفوضة | XXXX | من/مردودات المبيعات ـ الملخص الدورى ليومية مردودات ومسموحات المبيعات ، أو اليومية العامة . |
| XXXX | الى/أوراق القبض برسم التحصيل ، أو برسم التأمين | XXXX | من ح/مسموحات المبيعات ـ كالقيد السابق . |
| XXXX | الى/النقدية ـ الملخص الدورى ليومية المدفوعات بأوراق القبض السابق خصمها البنك، والمسدد قيمتها للبنك، وبمصاريف البروتستو والمصاريف القضائية . | XXXX | من /أوراق القبض ـ الملخص الدورى ليومية أوراق القبض ، أو اليومية العامة . |
| XXXX | الى/المحول اليه ـ فى حالة رفض أوراق القبض المحولة للغير ـ يومية عامة . | XXXX | من /مخصص الديون المشكوك فيها بالديون المعدومة ـ يومية عامة. |
| XXXX | الى/الفوائد الدائنة ـ فوائد تجديد أوراق القبض والفوائد المحسوبة على أرصدة العملاء وتسوية الفوائد الدائنة المستحقة ـ يومية عامة . | XXXX | رصيد آخر الفترة = مجموع أرصدة العملاء باستاذ العملاء آخر الفترة . |
| XXXX | | XXXX | |

| منه | ح / اجمالى الموردين | | له |
|---|---|---|---|
| XXXX | الى/النقدية ـ الملخص الدورى ليومية المدفوعات . | XXXX | رصيد اول الفترة = مجموع ارصدة الموردين باستاذ الموردين اول الفترة . |
| XXXX | الى/الخصم المكتسب ـ الملخص الدورى ليومية المدفوعات . | XXXX | من/المشتريات ـ الملخص الدورى لمجموع يوميه المشتريات الآجلة . |
| XXXX | | | |
| XXXX | الى/مردودات المشتريات ـ الملخص الدورى ليومية مردودات ومسموحات المشتريات، او اليومية العامة . | XXXX | من/اوراق الدفع ـ أوراق مرفوضة ـ يومية عامة . |
| XXXX | الى/مسموحات المشتريات ـ كالقيد السابق . | XXXX | من/مصاريف قضائية ـ التوقف عن السداد فى اوراق الدفع ، يومية عامة . |
| XXXX | الى/اوراق الدفع ـ الملخص الدورى لمجموع يومية اوراق الدفع ، او اليومية العامة . | XXXX | من/فوائد مدينة ـ فوائد تجديد أوراق الدفع والفوائد المحسوبة على ارصدة الموردين وتسوية الفوائد المدينة المستحقة ـ يومية عامة . |
| XXXX | الى / اوراق القبض ـ الاوراق المحولة لموردين، يومية عامة . | | |
| XXXX | الى ح/التصفية ـ فى حالة افلاس المشروع . | | |
| XXXX | رصيد آخر الفترة = مجموع ارصدة الموردين باستاذ الموردين آخر الفترة . | | |
| | | **XXXX** | |

## ٩ ـ النظام المحاسبى والقيد المزدوج واليوميات والدفاتر المساعدة :

سبق ان ذكرنا ان الاجراءات المحاسبية تقوم على مبدأ القيد المزدوج ، الذى يتضمن ان لكل عملية من العمليات طرفان متساويان فى القيمة أحدهما مدين والآخر دائن ، مهما تعددت الحسابات فى اى من الطرفين او كلاهما . وعلى هذا الاساس قسمت الحسابات الى حسابات مدينة بطبيعتها واخرى دائنة بطبيعتها ووجدنا ان مجموع الارصدة المدينة للحسابات المدينة يتساوى دائما مع مجموع الارصدة الدائنة للحسابات الدائنة ( ما لم توجد أرصدة شاذة ) فى أى تاريخ ( أو لحظة ) معينة . وقد تحققنا من صحة هذا الكلام عندما كان النظام المحاسبى قاصرا على اليومية العامة والاستاذ العام ، حيث لليومية العامة جانبان احدهما مدين والآخر دائن ، ولابد من تساويهما لكل قيد يتم اثباته فيها ولكل القيود بصفة مجتمعة . كما أن أرصدة الحسابات بالاستاذ العام تنقسم الى قسمين متساويين من حيث المجموع أحدهما مدين والآخر دائن بما يمكن من اعداد ميزان المراجعة فى صورة متوازنة .

ويترتب على استخدام المشروع لليوميات والدفاتر المساعدة ، كما سبق وتبينا ، أن بعض هذه اليوميات يمثل طرف واحد للقيد ( الطرف الدائن فى يومية المشتريات مثلا ) ، يتم ترحيله للحسابات الخاصة به فى دفتر استاذ مساعد ( استاذ الموردين مثلا ) مستقل عن الاستاذ العام بينما الحساب الذى يمثل الطرف الآخر للعملية ، والتى تسمى باسمه اليومية المساعدة ذات الجانب الواحد فى العادة ( ح/المشتريات مثلا ) فيرحل اليه المجاميع الدورية لليومية فى دفتر الاستاذ العام . وبذلك تقع الحسابات التى تمثل الجانب المدين او الدائن للقيد فى دفتر استاذ معين بينما تقع الحسابات التى تمثل الجانب الآخر للقيد فى دفتر استاذ آخر ( العملاء فى استاذ العملاء والمبيعات فى الاستاذ العام فيما يختص بيومية المبيعات الآجلة مثلا ) . فماذا

كانت اليوميات والدفاتر المساعدة تعتبر بديلا كاملا لليومية العامة والاستاذ العام كل فيما يخصه من عمليات أو حسابات ، فيترتب على ذلك ضرورة ظهور أرصدة الحسابات فى دفاتر الاستاذ المساعدة في ميزان المراجعة مع ارصدة الحسابات الموجودة فى دفتر الاستاذ العام حتى يتحقق توازن ميزان المراجعة ، ويتحقق مبدأ القيد المزدوج . ولا يتطلب هذا الوضع بالطبع ظهور حسابات اجمالية تمثل دفاتر الاستاذ المساعدة فى دفتر الاستاذ العام ، والا فلن يتحقق توازن الميزان . وهذه هى ما تسمى بالطريقة الانجليزية لمعالجة اليوميات والدفاتر المساعدة . وتقتضى ظهور أرصدة العملاء من واقع استاذ العملاء ، وارصدة الموردين من واقع استاذ الموردين فى ميزان المراجعة دون وجود حساب لاجمالى العملاء أو لاجمالى الموردين فى الاستاذ العام .

أما الطريقة التى اتبعناها والتى يطلق عليها الطريقة الفرنسية ، فهى تعتبر اليوميات والدفاتر المساعدة بمثابة سجلات تحليلية بيانية فى اطار النظام المحاسبى . وعلى هذا الاساس فان كل العمليات التى يقوم بها المشروع لابد وان تثبت فى اليومية العامة وترحل للاستاذ العام ولو بصورة اجمالية استنادا الى التفاصيل الواردة فى السجلات البيانية . وفى ظل هذا الوضع تمثل اليومية العامة والاستاذ العام عصب النظام المحاسبى المالى ، والتى منها يمكن التوصل الى نتائج عمليات المشروع وتصوير مركزه المالى . وفى ظل هذه الطريقة ، وهى الشائعة فى الاستخدام ، يمثل كل استاذ من الدفاتر المساعدة بحساب اجمالى فى دفتر الاستاذ العام ويكتفى باظهار رصيد هذا الحساب الاجمالى فى ميزان المراجعة كبديل لتفاصيل ارصدة الحسابات التى يمثلها فى الاستاذ المساعد . وعلى هذا الاساس يتحقق توازن الميزان ويتحقق مبدأ القيد المزدوج وتتحقق مزايا استخدام الحسابات الاجمالية .

وتطبيقا لهذه الطريقة يلزم اجراء قيد دورى فى اليومية العامة لاثبات الملخص الاجمالى لليوميات المساعدة . ومن واقع هذا القيد يتم الترحيل للحسابات الواردة فى الاستاذ العام . أما اليوميات ، والتى تعد بمثابة سجلات تفصيلية تحليلية بيانية فى اطار النظام المحاسبى ، فيرحل منها لدفاتر الاستاذ المساعدة فقط ولا يجوز الترحيل منها للاستاذ العام بطريق مباشر .

## اسئلة وتمـــارين

## على الفصل الحادى عشر

**أولا ـ الاسئلة :**

١ ـ ارسم نمـوذج مبسـط ليوميـة مردودات ومسموحات المبيعات بالقياس على نموذج يومية مردودات ومسموحات المشتريات .

٢ ـ لماذا يعد الخصم النقدى المسموح به من الخانات الرئيسية ى يومية المقبوضات ، ولماذا يعد الخصم النقدى المكتسب من الخانات الرئيسـية فى يومية المدفوعات .

٣ ـ برر لماذا تعتبر يومية المشتريات مدينة بطبيعتها بينما لا تعتبر يومية المقبوضات كذلك .

٤ ـ « يعتبر دفتر الاستاذ العام من الدفاتر المتوازنة بينما لا تعد كذلك دفاتر الاستاذ المساعدة فى ظل الطريقة التى اتبعناها » . وضح لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة ووضح كيف يمكن اعداد ميزان مراجعة لاستاذ الموردين فى صورة متوازنة .

٥ ـ علق على كل من العبارات التالية بما يفيد صحتها او عدم صحتها باختصار شديد :

أ ـ لا تسجل فى يومية المبيعات الا عمليات البيع الآجل ، حيث لا يمكن تسجيل عمليات البيع النقدى فيها .

ب ـ اذا استخدمت المنشأة يومية مساعدة للمبيعات فهذا يقتضى بالضرورة استخدام استاذ مساعد للعملاء والا لما تحققت الفوائد المرجوة من استخدام اليومية المساعدة .

جـ ـ باستخدام اليوميات يمكن الاستغناء عن اليومية العامة .

د ـ تعد يومية المشتريات صورة عكسية من يومية المبيعات .

هـ ـ يعتبر أمر تخصيص خانة لشروط السداد ضرورة فى تصميم يومية المشتريات ، بينما لا يعتبر كذلك بصدد يومية المبيعات .

و ـ يرحل لحسابات الموردين من واقع يومية أوراق القبض لحساب المسحوب عليه أو محرر السند .

ز ـ يرحل لحسابات العملاء من واقع يومية أوراق القبض لحساب الساحب أو المستفيد .

ح ـ يرحل من يومية المقبوضات يوما بيوم وبالتفصيل لاستاذ العملاء من واقع خانة العملاء ، وللحسابات الاخرى فى الاستاذ العام .

ط ـ يرحل من يومية المدفوعات يوما بيوم وبالتفصيل لاستاذ الموردين، اما باقى الحسابات فيتم الترحيل على مدار فترات زمنية متفق عليها من واقع مجاميع اليومية .

ى ـ لا تعد اليوميات والدفاتر المساعدة من صميم النظام المحاسبى فى ظل الطريقة الانجليزية بينما تعد كذلك فى ظل الطريقة الفرنسية .

ك ـ يقتصر استخدام اليومية العامة فى حالة استخدام اليوميات المساعدة على اثبات قيود التسوية والاقفال فى نهاية الفترة المحاسبية .

ل ـ تعد كل من يومية المشتريات ويومية المبيعات واليوميه العامة من اليوميات ذات الجانب الواحد ، اما يوميات المردودات والمسموحات والمقبوضات والمدفوعات فهى من ذوات الجانبين .

**ثانيا ـ التمارين :**

**التمرين الاول :**

فيما يلى بعض العمليات المطلوب اثباتها فى يومية المبيعات الآجلة واجراء قيد الملخص الشهرى لها ، والترحيل للحسابات الملائمة :

٩/٤ ــ بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٤٫٥٠٠ جنيه وعلى الحساب بمبلغ ٣٫٦٠٠ جنيه لشركة دويدار .

٩/٧ ــ تحصيل عملاء بخصم نقدى ٢٪ ، اجمالى المبلغ ١٠٫٠٠٠ جنيه .

٩/١٤ ــ بيع بضاعة للسيد/عبد الحميد محمود بمبلغ ٦٫٧٠٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم .

٩/١٧ ــ بيع بضاعة نقدا بمبلغ ٤٫٢٥٠ جنيه للعميل عبد التواب وعلى الحساب للعميل عبد الحميد محمود بمبلغ ٣٫٢٠٠ جنيه ، كما رد العميل محمود بضاعة من يوم ٩/١٤ بمبلغ ٢٫٢٠٠ جنيه .

٩/٢٢ ــ تحصل من عبد الحميد محمود رصيد حسابه عن صافى مبيعات ٩/١٤ .

٩/٢٥ ــ بيع بضاعة بمبلغ ٢٫٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول

٩/٢٥ ــ بيع بضاعة بمبلغ ٧٫٦٠٠ والحصول على كمبيالة بالقيمة تستحق بعد ٣ شهور .

٩/٣٠ ــ بيع بضاعة بمبلغ ٢٫٣٥٠ جنيه للعميل عبد الصمد والحصول على شيك بالقيمة .

**التمرين الثانى :**

**المطلوب** : اثبات العمليات الآتية فى دفاتر شركة النصر التجارية التى تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : يومية المبيعات ، يومية المشتريات ، يومية المقبوضات ، يومية المدفوعات ، ثم ترحيل العمليات للحسابات الملائمة فى دفاتر الاستاذ واجراء قيود الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها .

١٠/٣ ــ باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٫٣٠٠ جنيه ( شروط البيع الآجل ٢٪ ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ) بالفاتورة رقم ٩/ .

٣/١٠ ــ اشترت بضاعة من شركة الضحى بتاريخ ٣/١٠ وتسلمتها اليوم بمبلغ ٤٠٠ر٢ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ ايام ، صافى ٦٠ يوما .

٥/١٠ ــ اشترت آلات من شركة التجارة للآلات بمبلغ ٠٠٠ر٧ جنيه بشروط صافى ٢٠ يوم . وفى نفس اليوم باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الجواد بمبلغ ٤٠٠ر١ جنيه ، فاتورة رقم ١٠/٠.

٧/١٠ : اقترضت من بنك القاهرة مبلغ ٠٠٠ر٣٠ جنيه اودعت حسابها الجارى بالبنك .

٨/١٠ : تسلمت بضاعة من شركة الضحى مرفق معها فاتورة بتاريخ ٥/١٠ بمبلغ ٣٠٠ر٢ جنيه بشروط : ٢٪ ١٠ صافى ٣٠ يوم .

٩/١٠ : سددت ايجار المحل عن شهر بمبلغ ٠٠٠ر١ جنيه .

١٠/١٠ : باعت بضاعة على الحساب للعميل عبد الرحيم بمبلغ ٨٠٠ر١ جنيه ، فاتورة رقم ١١/٠

١١/١٠ : تسلمت شيك من العميل محمد بمبلغ ٢٧٤ر١ جنيه سدادا لمبيعات يوم ٢/١٠ ، كما سددت حساب شركة الضحى عن مشتريات يوم ٣/١٠ بشيك ( فاتورة بتاريخ ٢/١٠ ) .

١٢/١٠ : تسلمت بضاعة مصحوبة بفاتورة من شركة عبد الصمد بتاريخ ٩/١٠ بمبلغ ٧٥٠ر٢ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ ايام ، صافى ٦٠ يوم .

١٤/١٠ : بلغت المبيعات النقدية فى ذلك اليوم ٢٢٠ر٤ جنيه .

١٥/١٠ : حصلت من شركة عبد الصمد على مسموحات من مشتريات ١٢/١٠ بمبلغ ٣٥٠ جنيه لعدم مطابقة الاصناف للمواصفات وفى نفس التاريخ ارسلت شيك لشركة الضحى سداد المشتريات يوم ٨/١٠ ( فاتورة بتاريخ ٥/١٠ ) .

١٠/١٦ : باعت بضاعة على الحساب للعميل محمد بمبلغ ١٠٠٠ر١ جنيه ، فاتورة رقم ١٢/٠.

١٠/١٩ : حصلت على شيك من العميل عبد الرحيم سدادا لمشترياته من الشركة بتاريخ ١٠/١٠ ، وفى نفس اليوم سددت فاتورة شركة عبد الصمد بتاريخ ١٠/٩ نقدا ( من الصندوق ) وحصلت على الخصم .

١٠/٢١ : باعت آلات حاسبة مستعملة بمبلغ ٤٤ جنيه حصلت نقدا بالصندوق .

١٠/٢٤ : تسلمت بضاعة من شركة عبد التواب مصحوبة بفاتورة بمبلغ ٢٥٠ر١ جنيه بتاريخ ١٠/٢١ بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم .

١٠/٢٦ : تسلمت نقدا بالصندوق مبلغ ٩٨٠ جنيه من العميل محمد سدادا لمبيعات يوم ١٠/١٦ ، وباعت فى نفس اليوم بضاعة للعميل عبد الرحيم بمبلغ ٧٠٠ جنيه ، فاتورة رقم ١٣ أ .

١٠/٣١ : بلغت المبيعات النقدية ٦٠٠ر٣ جنيه منها ٠٠٠ر٢ جنيه بشيكات ، وبلغت المصروفات البيعية المسددة عن الشهر ٧٥٠ر١ جنيه منها ٥٠٠ جنيه بشيكات .

**التمرين الثالث :**

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة الشرق التجارية خلال شهر نوفمبر :

١١/١ : اشترت مواد ومهمات بيعية بمبلغ ٣٥٠ جنيه نقدا وسددت رصيد المورد عبد الستار بمبلغ ٣٧٠ر٢ جنيه بشيك وحصلت على خصم نقدى منه بمبلغ ٣٠ جنيه .

١١/٣ : باعت بضاعة لشركة اخوان سعدون بمبلغ ٥٢٠ر٦ جنيه على

الحساب بفاتورة رقم ٣١١ ، كما باعت بضاعة نقدا بمبلغ ٢٫٠٠٠ جنيه حصل منها بالصندوق ٥٠٠ جنيه والباقى بشيك .

١١/٦ : اشترت اثاث وتركيبات بمبلغ ٣٫٥٠٠ جنيه على الحساب . واشترت بضاعة من المورد عبد الستار بمبلغ ٦٫٠٠٠ جنيه سدد منها ٢٫٠٠٠ جنيه بشيك والباقى على الحساب بشروط ٢٪ ١٠ أيام ، صافى ٣٠ يوم ، وكانت فاتورة المورد بتاريخ ١١/٥ .

١١/٩ : سددت مصروفات دعاية واعلان بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك وبلغت المصروفات النثرية من الصندوق ٢١٠ جنيه .

١١/١٢ : ردت شركة اخوان سعدون بضاعة بمبلغ ١٫٢٥٠ جنيه من مبيعات يوم ١١/٣ ، وباعت الشركة بضاعة لشركة الشروق بمبلغ ٢٫٧٥٠ جنيه على الحساب ، فاتورة رقم ٣١٢ .

١١/١٥ : بلغت المبيعات النقدية بالصندوق ٦٫٧٠٠ جنيه ، وسددت مشتريات البضاعة من المورد عبد الستار بتاريخ ١١/٦ بشيك ، وأودعت بالحساب الجارى بالبنك ٤٫٥٠٠ جنيه من النقدية بالصندوق .

١١/١٧ : اخطر البنك الشركة بأن العميل مسعود قد توقف عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه والمخصومة بالبنك والبالغ قيمتها ٢٫٥٠٠ جنيه وقام البنك بالاجراءات اللازمة وحمل الشركة بالمصاريف البالغة ١٩ جنيه وكذلك بقيمة الكمبيالة .

١١/٢٠ : بلغت المشتريات النقدية من البضاعة ١٫٢٠٠ جنيه من الصندوق ، ٣٫١٠٠ بشيكات ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الودود ٢٫٨٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ، وكانت الفاتورة بتاريخ ١١/١٩ .

١١/٢٣ : باعت الشركة احدى السيارات القديمة بمبلغ ٣٥٠ جنيه

وحصلت القيمة بالصندوق ، كما باعت بعض الاثاث والتركيبات الزائدة عن حاجتها بمبلغ ٩٠٠ جنيه على الحساب .

١١/٢٦ : بلغت المشتريات النقدية ١٫٢٠٠ جنيه سدد منها من الصندوق ٢٠٠ جنيه ، كما بلغت المشتريات الآجلة من المورد عبد الوهاب ٤٫٥٠٠ جنيه بشروط ١٪ ٢٠ يوم - صافى ٦٠ يوم - وبلغت المبيعات النقدية ١٫٣٧٥ جنيه حصل منها ٣٧٥ جنيه بالصندوق ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل وهدان ٤٫٢٠٠ جنيه بفاتورة رقم ٣١٦ .

١١/٢٩ : سحبت على شركة الشروق كمبيالة بمبلغ ٣٫٧٥٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة اشهر من تاريخه سدادا لرصيد حسابها . وقامت بخصم الكمبيالة فى البنك فى نفس اليوم مقابل مصاريف خصم قدرها ٣٥ جنيه . وقامت بسداد حساب المورد عبد الودود عن مشتريات يوم ١١/٢٠ بشيك على البنك وحصلت على الخصم المكتسب .

١١/٣٠ : سددت الايجار عن الشهر بمبلغ ١٫٢٠٠ جنيه بشيك ، والاجور عن الشهر بمبلغ ٢٫٣٠٠ جنيه من الصندوق ، كما بلغت الفوائد المستحقة والتى لم تسدد بعد فى نهاية الشهر ١٢٠ جنيه .

فاذا علمت ان الشركة تستخدم اليوميات المساعدة الآتية : المبيعات الآجلة ، المشتريات الآجلة ، المقبوضات ، المدفوعات ، اوراق القبض .

**المطلوب :**

١ ــ اثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة عن الشهر وترحيلها للحسابات الملائمة فى دفاتر الاستاذ الملائمة .

٢ ــ اجراء قيود اثبات الملخصات الشهرية لليوميات المساعدة وترحيلها للحسابات الملائمة فى الاستاذ العام .

٣ ــ اعداد ميزان مراجعة استاذ العملاء واستاذ الموردين فى نهاية الشهر .

**التمرين الرابع :**

ظهرت الارصدة التالية فى دفاتر شركة رشا التجارية فى ٨٤/١/١ :
استاذ العملاء : العميل عبد الجبار ٦٠٠ر١ جنيه ، العميل عبد الجواد ٧٥٠ جنيه . العميل عبد الجليل ١١٠ر١ جنيه ، العميل عبد الجسور ٣٤٠ر٢ جنيه ، استاذ الموردين ، شركة امل ٩٠٠ر١ جنيه ، شركة امانى ٦٠٠ جنيه. شركة سونيا ٠٠٠ر٢ جنيه ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه .

وقد قامت الشركة بالعمليات الآتية خلال شهر يناير :

١/٢ : بلغت المبيعات النقدية ٠٠٠ر١ جنيه بالصندوق ، ٤٠٠ر٣ جنيه بشيكات ، وبلغت المبيعات الآجلة للعميل عبد الجواد ٢٥٠ر١ جنيه فاتورة رقم ١/٤ ، والعميل عبد المولى ٠٠٠ر٣ جنيه فاتورة رقم ١/٥ .

١/٥ : بلغت المشتريات النقدية الآتى : بضاعة من الصندوق ٣٠٠ر٢ جنيه ، اثاث بشيك ٠٠٠ر١ جنيه ، آلات ومعدات بشيك ٥٠٠ر٤ جنيه ، كما بلغت المشتريات الآجلة الآتى : من شركة امل ٣٠٠ر١ جنيه بشروط ٢٪ ١٠ ايام صافى ٣٠ يوم ، فاتورة بتاريخ ١/٤ ، من شركة حسام ٢٠٠ر٢ جنيه بشروط صافى ٣٠ يوم فاتورة بتاريخ ١/٣ ، كما بلغت تسديدات الشركة للموردين الآتى :

شركة امل ٤٨٠ر١ جنيه وخصم مكتسب ٢٠ جنيه بشيك ، شركة سونيا ٩٥٠ر١ جنيه وخصم مكتسب ٥٠ جنيه منها ٤٥٠ نقدا و ٥٠٠ر١ جنيه بشيك . وبلغت المتحصلات من العملاء الآتى :

العميل عبد الجواد سدد رصيد حسابه بالصندوق بخصم ٣٠ جنيه ، العميل عبد الجسور سدد ٣٤٠ر١ جنيه بشيك وقدم كمبيالة مسحوبة على حمدون بمعرفته ومظهره منه لشركة رشا تستحق بعد ٣٠ يوم من تاريخه بباقى رصيد حسابه .

١/١٠ : باعت الشركة نقدا : اثاث قديم بمبلغ ١٢٠ جنيه حصلت بالصندوق ، آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بشيك ، بضاعة بمبلغ ٧٦٠ جنيه حصلت بالصندوق ، بضاعة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بشيكات كما باعت الشركة على الحساب للعميل عبد الجبار بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، للعميل عبد الجواد بضاعة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ١٠٠٠ جنيه، العميل عبد المولى ٢٥٠٠ جنيه ، بفواتير ارقام ١/٩أ ، ١/١٠أ ، ١/١١أ ؛ ١/١٢أ على التوالى . وقد سدد عبد المولى فاتورة الشركة رقم ٥/أ بتاريخ ١/٢ بشيك بخصم نقدى ٦٠ جنيه .

١/١٥ : بلغت المدفوعات النقدية الآتى : شركة أمل ٥٠٠ جنيه بشيك، الاجور ٣٥٠ جنيه من الصندوق ، مشتريات بضاعة ١٣٦٠ جنيه منها ٣٦٠ جنيه من الصندوق والباقى بشيك ، فوائد مدينة ٨٠ جنيه بشيك ، كما بلغت المتحصلات النقدية الآتى : ايجار دائن ٥٠٠ جنيه بشيك ، مبيعات بضاعة ١٣٠٠ جنيه حصلت بالصندوق ٢١٠٠ جنيه بشيكات ، من العميل عبد الجبار ٢٦٠٠ جنيه بشيك ، من العميل عبد الجليل ٦٠٠ جنيه بالصندوق .

١/٢٠ : سدد العميل عبد المولى مبلغ ٩٨٠ جنيه بشيك ومنح خصم نقدى بمبلغ ٢٠ جنيه ورد بضاعة للشركة بمبلغ ٣٥٠ جنيه ومنحته الشركة مسموحات على مشترياته بتاريخ ١/١٠ بمبلغ ١٥٠ جنيه . كما ردت الشركة بضاعة لشركة حسام من مشتريات ١/٥ بمبلغ ٢٠٠ جنيه وسددت ٥٠٠ جنيه من رصيد حساب المورد بشيك وحررت سندا اذنيا بالمبلغ الباقى يستحق بعد ثلاثة اشهر من تاريخه .

١/٢٥ : بلغت المبيعات الآجلة للعملاء الآتى : العميل عبد الجبار ٥٠٠ جنيه ، العميل عبد الجواد ١٠٠٠ جنيه ، العميل عبد الجسور ١٢٥٠ جنيه . العميل عبد المولى ٨٥٠ جنيه ، بفواتير ارقام ١/٢٢أ ، ١/٢٣أ ؛ ١/٢٤أ .

٢٥/١ على التوالى . وبلغت التحصيلات النقدية فى نفس اليوم الآتى : من العميل عبد الجليل ٣٠٠ جنيه بالصندوق ، من بيع مخلفات التعبئة والتغليف ٢٥٠ جنيه بشيك ، من الفوائد الدائنة ١٥٠ جنيه بشيك .

٣١/١ : بلغت المشتريات الآجلة الآتى : من شركة امل ٧٥٠ جنيه بشروط ٢٪ ١٠، ايام صافى ٣٠ يوم ، من شركة سونيا ٢٫٠٠٠ جنيه بشروط صافى ٢٠ يوم ، من شركة سهيلة ١٫٦٠٠ جيبه بشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٢٠ يوم . كما بلغت التسديدات النقدية ، اجور ٧٦٠ جنيه من الصندوق ، مرتبات ٥٠٠ جنيه بشيكات ، دعاية واعلان ٣٥٠ جنيه بشيك ، شركة سهيلة ٤٠٠ جنيه نقداً من الصندوق .

**المطلوب :**

١ ـ أثبات العمليات السابقة فى دفاتر اليومية المناسبة وترحيلها لحسابات الاستاذ اللازمة .

٢ ـ اجرا قيد الملخص الشهرى لليوميات المساعدة واتمام الترحيل للحسابات اللائمة .

٣ ـ اعداد ميزان مراجعة استاذ العميلاء ، واستاذ الموردين فى ١٩٨٤/١/٣١ .

**التمرين الخامس :**

فيما يلى أرصدة بعض الحسابات فى ٨٤/٣/١ كما ظهرت فى دفاتر شركة الصباح التجارية : اجمالى العملاء : ٢٢٫١٥٠ جنيه ، اجمالى الموردين : ١٦٫٧٥٠ جنيه ، أوراق القبض ١٣٫٥٠٠ جنيه ، اوراق الدفع : ٨٫٢٥٠ جنيه .

وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة فى نهاية شهر مارس عن عمليات الشهر : مجموع يومية المشتريات الآجلة ٢٢٫٨٥٠ جنيه،

مجموع يومية المبيعات الآجلة ٦٧٫٣٥٠ جنيه ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المشتريات ٢٫٣٥٠ جنيه منها ٢٫٠٠٠ جنيه مردودات ، مجموع يومية مردودات ومسموحات المبيعات ١٫١١٠ جنيه منها ٨٠٠ جنيه مردودات، مجموع يومية أوراق القبض ٦٫٥٠٠ جنيه ، مجموع يومية أوراق الدفع ٧٫٧٥٠ جنيه ، مجموع الجانب المدين من يومية المقبوضات ١٧٢٫٦٠٠ جنيه، مجموع الجانب الدائن من يومية المدفوعات ٩٧٫٥٠٠ جنيه . وبتحليل قيد الملخص الشهرى ليوميتى المقبوضات والمدفوعات فى اليومية العامة وجد الآتى :

**يومية المقبوضات :** صندوق ٢٥٫٥٠٠ جنيه ، بنك ١٤٤٫٥٠٠ جنيه . خصم ٢٫٦٠٠ جنيه ، مبيعات ٤٨٫٠٠٠ جنيه ، عملاء ٨٤٫٠٠٠ جنيه ، اوراق قبض ١١٫٠٠٠ جنيه ، بيع أراضى ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، بيع آلات ٣٫٦٠٠ جنيه ، عمولات ٦٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ٤٠٠ جنيه

**يومية المدفوعات :** صندوق ١٤٫٥٠٠ جنيه ، بنك ٦٣٫٦٠٠ جنيه ، خصم ١٫٤٠٠ جنيه ، مشتريات ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، موردون ٢٢٫٧٥٠ جنيه ، اوراق دفع ٩٫٢٥٠ جنيه ، أجور ومرتبات ٧٥٠ جنيه ، دعاية واعلان ٢٥٠ جنيه ، ايجار ٥٠٠ جنيه ، مياه وانارة ١٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ٢٨٫٠٠٠ جنيه ، سيارات ١٠٫٠٠٠ جنيه .

وبتحليل قيود اليومية العامة عن الشهر وجد الآتى :

اوراق قبض مرسلة للتحصيل ٣٫٠٠٠ جنيه ، اوراق قبض مخصومة ٢٫٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض مرفوضة ١٫٥٠٠ جنيه ومصاريف قضائية ١٥ جنيه ، أوراق قبض محولة لموردين ١٫٠٠٠ جنيه .

**المطلوب :**

١ – اجراء قيود اليومية العامة اللازمة فى نهاية الشهر .

٢ ــ تصوير الحسابات اللازمة فى الاستاذ العام وترحيل هذه القيود اليهــا .

**التمرين السادس :**

ظهرت ارصدة بعض حسابات الاستاذ العام فى بداية ونهاية شهر مارس لشركة سحر التجارية كالآتى :

| الحســاب | الرصيد اول مارس | الرصيد آخر مارس |
|---|---|---|
| اجمالى العملاء | ٢ر٥٠٠ جنيه | ٢ر١٠٠ جنيه |
| اجمالى الموردين | ٦ر٤٠٠ جنيه | ٨ر٥٠٠ جنيه |
| اوراق القبض | ٢ر٥٠٠ جنيه | ٤ر٦٠٠ جنيه |
| أوراق الدفع | ٣ر٢٠٠ جنيه | ٢ر٣٠٠ جنيه |
| المشتريات | ٥٨ر٧٥٠ جنيه | ؟ |
| المبيعــات | ٩٧ر٨٥٠ جنيه | ؟ |

وفيما يلى بعض البيانات فى دفاتر الشركة خلال الشهر :

**يومية المقبوضات :** متحصلات نقدية من العملاء ٢٣ر٢٠٠ جنيه فى خانة النقدية ، خصم نقدى ٨٠٠ جنيه ، متحصلات من أوراق قبض ٣ر٥٠٠ جنيه، مبيعات ١٨ر٥٤٠ جنيه .

**يومية المدفوعات :** مدفوعات نقدية لموردين ١٦ر٢٥٠ جنيه فى خانة النقدية ، خصم نقدى ٧٥٠ جنيه ، مشتريات ١١ر٧٥٠ جنيه ، أوراق دفع مسددة ٤ر٥٠٠ جنيه ، مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة ٥٠ جنيــه .

**اليومية العامة :** اوراق قبض محولة لموردين ٣ر٥٠٠ جنيه ، ديون معدومة ٥٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ٢ر٥٠٠ جنيه . أوراق قبض مرفوضة من الاوراق المودعة فى البنك للتحصيل ٢ر٠٠٠ جنيه ، فوائد تجديد أوراق قبض ١٥٠ جنيه .

**المطلوب :** تصوير الحسابات الستة السابقة عن شهر مارس .

# الفصل الثانى عشر

## فى

## المحاسبة فى المشروعات الصناعية

**١ ـ مقـــدمة :**

تعرضنا حتى الآن لاجراءات الدورة المحاسبية فى المشروعات التجارية والخدمية ، والتى فيها يكون المصدر الرئيسى لايرادات المشروع هو الاتجار فى البضائع عن طريق عمليات الشراء والبيع ، أو اداء الخدمات للعملاء . أما فى المشروعات الصناعية ، موضوع هذا الفصل ، فان ايرادات المشروع تتأتى اساسا من عمليات تصنيع المنتجات والسلع التى يقوم المشروع بنفسه بانتاجها لاغراض بيعها لعملائه . فالمشروع الصناعى يحصل على مــواد اولية فى صورتها الخام او فى صورة شبه مصنعة ثم يقوم بتحويلها عن طريق عمليات التصنيع الى سلع ومنتجات صالحة للبيـــع لعملائه . ويســـتخدم المشروع لاغراض عمليات التحويل الصناعية التى يقوم باجرائها على المواد الاولية ما يتاح لديه من وسائل تصنيع مادية وبشرية من آلات ومعــدات وعمال ومهندسين ، وما الى ذلك . وعادة ما تكون السلعة التى تنتج عن عمليات التصنيع مختلفة فى الشكل والجوهر والخواص عن المواد الاولية المستخدمة فى انتاجها . وتتكون ايرادات المشروع الصناعى اساســاً من مبيعاته من منتجاته ، بينما تتكون ايرادات المشروع التجارى من مبيعـــاته من السلع والبضائع التى يتم شرائها لأغراض اعادة بيعها من انتاج الغير . وبينما تتكون تكلفة مبيعات المشروع التجارى من تكلفة البضاعة التى يتـم بيعها من مشترياته فان تكلفة مبيعات المشروع الصناعى تتكون من تكلفة ما يتم بيعه من انتاجه . وبذلك فيلزم الأمر لأغراض قياس هذه التكلفة فى المشروعات

الصناعية تحديد تكلفة الانتاج الذى يتدفق من العمليات الصناعية للمشروع. وعندما تتحدد هذه التكلفة ، فان موضوع تحديد تكلفة مبيعاته من هذا الانتاج لا تختلف كثيرا عن تحديد تكلفة البضاعة المباعة فى المشروعات التجارية .

## ٢ ـ عناصر تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية :

تنقسم تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية الى ثلاثة عناصر اساسية هى : المواد الاولية والخامات المستخدمة فى العمليات الانتاجية ، تكلفة العمالة التى تساعد فى تحويل هذه المواد الاولية والخامات الى منتجات قابلة للبيع ، وتكلفة خدمات الاصول الثابتة المستنفدة فى العمليات الصناعية.

وقد جرت العادة فى محاسبة التكاليف على تقسيم هذه العناصر الى عناصر مباشرة على المنتج وعناصر غير مباشرة على المنتج ، والعناصر المباشرة هى تلك التى يمكن تخصيصها الى منتج معين على وجه التحديد ، ومن ثم يمكن معرفة مقدار احتياجات المنتج من كل منها بدرجة كبيرة من الدقة . كما ترتبط هذه العناصر ارتباطا مباشرا بحجم الانتاج ( عدد وحدات الانتاج ) فتزيد بزيادته وتنقص بنقصانه ، أما العناصر غير المباشرة فهى تلك التى تخدم العمليات الانتاجية عموما ولا ترتبط بوحدة الانتاج بطريق مباشر . وليس لهذه العناصر تلك الروابط الوثيقة بحجم الانتاج ، كما هو الحال فى العناصر المباشرة ، فبعضها قد يرتبط بالتقلبات فى حجم الانتاج. كما قد لاتوجد اى روابط بين بعضها والتقلبات فى حجم الانتاج . وتتكون العناصر المباشرة من المواد المباشرة والاجور المباشرة ، اما العناصر غير المباشرة ، فيطلق عليها المصاريف الصناعية غير المباشرة ، وتتكون من باقى عناصر تكلفة الانتاج بخلاف المواد المباشرة والاجور المباشرة .

وتمثل المواد المباشرة عناصر المواد الاولية والخامات والسلع شبه المصنعة التى تدخل فى تكوين المنتج بطريق مباشر . فالحديد الخام يعتبر مواد مباشرة فى صناعة الواح الصاج وصناعة الحديد والصلب عموما . كما

أن الواح الصاج تعتبر مواد مباشرة فى صناعة السيارات وعربات السكك الحديدية مثلا . والقطن الخام يعتبر مواد مباشرة فى صناعة غزل القطن ، كما أن غزل القطان يعتبر مواد مباشرة فى صناعة النسيج ، وهكذا . ولاتعتبر كل المواد المستخدمة فى العمليات الصناعية موادا مباشرة على المنتج . فزيت البترول ومواد الوقود الاخرى كالفحم مثلا تعتبر من المواد اللازمة لتشغيل الآلات والمعدات وصيانتها . ولكنها لا تعتبر من المواد المباشرة على الانتاج لانها لا تدخل فى تكوين المنتج بصفتها المادية ، وانما تعتبر من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها المواد غير المباشرة .

وتشتمل تكلفة المواد المباشرة على ثمن شرائها ( الصافى بعد خصم الخصم النقدى المكتسب فى حالة وجوده ) وكل التكاليف اللازمة لنقلها لمخازن المشترى كما يجب ايضا أن تتضمن التكلفة تكلفة التخزين والمناولة فى مخازن المشترى حتى تصبح فى متناول العمليات الصناعية .

وتمثل الاجور المباشرة مقابل الخدمات التى يحصل عليها المشروع من العاملين فى العمليات المؤدية لانتاج السلع والخدمات التى ينتجها بطريق مباشر . مثال ذلك اجور عمال تشغيل الآلات وعمال تجميع الاجزاء وتشطيب المنتجات وما الى ذلك من انواع العمالة التى تتناول عمليات متعلقة بانتاج المنتج بطريق مباشر . اما اجور الملاحظين والمشرفين والفراشين والكتبة ، وما الى ذلك من انواع العمالة التى تؤدى خدمات عامة للعمليات الصناعية بأسرها فلا تعد من الاجور المباشرة ، وانما تعتبر من مكونات المصروفات الصناعية غير المباشرة ، ويطلق عليها الاجور غير المباشرة . ويمكن التفرقة بين الاجور المباشرة والاجور غير المباشرة عن طريق مدى ارتباط كل منهما بحجم الانتاج . والاجور المباشرة عادة ترتبط بالتقلبات فى حجم الانتاج ارتباطا كبيرا ، بينما لا توجد هذه الروابط فى الاجور غير المباشرة .

ولا تقتصر الاجور المباشرة على الاجور النقدية المستحقة للعمل

المباشر ، وانما يجب ايضا أن تتضمن تكلفة المزايا العينية والتامينات الاجتماعية المتعلقة به .

وتشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات المتعلقة بعمليات الانتاج بخلاف المواد المباشرة والاجور المباشرة . هذا ولا تتضمن المصاريف الصناعية غير المباشرة مصاريف البيع والتوزيع او المصاريف الادارية والتمويلية . ومن أمثلة المصروفات الصناعية غير المباشرة ما يلى : اجور الملاحظين والمهندسين وعمال الصيانة والاصلاحات والنظافة والكتبة ، وقطع الغيار والمهمات ومواد الصيانة والاصلاحات ، الوقود والزيوت والشحومات والمياه والانارة والقوى الكهربائية المحركة للآلات ، التامين على مبانى وآلات المصنع ، والضرائب على مبانى وآلات المصنع ، اهلاك الآلات والمعدات والمبانى الخاصة بالمصنع ، ايجار المبانى والآلات والمعدات الخاصة بالمصنع ، وما شابه ذلك من عناصر التكلفة المتعلقة بالمصنع والتى لا تعد من مكونات المواد المباشرة أو الاجور المباشرة .

وعلى هذا الاساس تتلخص الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية حتى هذه النقطة ، فى أن الاولى تحصل على المواد الاولية لأغراض اجراء عمليات صناعية عليها وتحويلها الى منتجات قابلة للبيع للعملاء ، بينما الثانية تشترى بضائع جاهزة لأغراض اعادة بيعها لعملائها دون اجراء عمليات صناعية عليها ، وبذلك يتطلب الامر قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية اولا قبل ان يتمكن المحاسب من تحديد تكلفة مبيعاتها وقياس مجمل الربح .

## ٣ – قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية :

يتطلب الامر لأغراض قياس تكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية اضافة حسابات جديدة بالاستاذ العام والاستعانة بسجلات ودفاتر تحليلية

اخرى للمساعدة فى تحديد تكلفة انتاج والرقابة عليها . وسوف نتناول هنا الاختلافات الرئيسية بين المشروعات الصناعية والمشروعات التجارية باختصار وتبسيط ، وذلك فى ظل طريقة المخزون الدورى ، على ان نتناول الموضوع بالتفصيل فى دراستنا المتقدمة .

**٣ ـ ا ـ المخزون :**

بينما يكون للمشروعات التجارية حساب واحد للمخزون فى الاستاذ العام ، فان المشروعات الصناعية عادة ما يخصص فيها للمخزون ثلاثة حسابات فى الاستاذ العام هى :

١ ـ **حساب مخزون المواد الاولية والخامات** : ويوضح رصيده تكلفة المواد الاولية والخامات فى حيازة المشروع فى لحظة زمنية معينة ، وهو من حسابات الاصول .

٢ ـ **حساب مخزون الانتاج غير التام** : ويطلق عليه ايضا حساب مخزون الانتاج تحت التشغيل ، ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج الذى مازال فى احدى مراحل العمليات الصناعية ولم يصبح انتاج تام بعد ، فى لحظة زمنية معينة ، وهو ايضا من حسابات الاصول .

٣ ـ **حساب الانتاج التام** : ويوضح رصيد هذا الحساب تكلفة الانتاج التام الذى يقع فى حيازة المشروع فى لحظة زمنية معينة ، وهو انتاج تام بمعنى انه فى حالة صالحة للبيع للعملاء ، ولا يحتاج لعمليات صناعية اضافية ويعتبر من حسابات الاصول .

**٣ ـ ب ـ حساب مشتريات المواد الاولية والخامات :**

اذا كان المشروع الصناعى يتبع طريقة المخزون الدورى ، فانه عادة ما يخصص حساب فى الاستاذ العام لمشتريات المواد الاولية والخامات

( وعاده ما يكون لديه يومية مساعدة لهذه المشتريات وأستاذ مساعد للموردين ) ويجعل هذا الحساب مدينا بتكلفة ما يتم شراؤه من المواد الاولية والخامات خلال الفترة المحاسبية . ويمكن أن تعالج المرتجعات والمسموحات من مشتريات المواد الاولية والخامات وكذلك الخصم النقدى المكتسب فى هذا الحساب ، او يخصص لكل منهما حساب مستقل فى الاستاذ العام ، على ان تتم التسوية اللازمة لتحديد صافى مشتريات المواد الاولية والخامات فى نهاية الفترة المحاسبية .

**٢ ـ جـ ـ حساب الاجور المباشرة :**

عادة ما يقوم المشروع الصناعى بتخصيص حساب مستقل للاجور المباشرة فى الاستاذ العام يحمل بتكلفة العمل المباشر على الانتاج على مدار الفترة المحاسبية .

**٢ ـ د ـ حساب المصروفات الصناعية غير المباشرة :**

عادة ما يتضمن النظام المحاسبى للمشروعات الصناعية دفتر أستاذ مستقل للمصروفات الصناعية غير المباشرة يخصص لكل عنصر منها حساب فيه وبالاضافة الى ذلك يخصص حساب فى الاستاذ العام للمصروفات الصناعية غير المباشرة ، يوضح رصيده فى نهاية الفترة المحاسبية اجمالى تكلفة المصروفات غير المباشرة المستنفدة فى العمليات الانتاجية على مدار الفترة .

**٢ ـ هـ ـ تحديد تكلفة الانتاج :**

تتحدد تكلفة المبيعات فى المشروعات التجارية ، من واقع دراستنا السابقة ، فى ظل طريقة المخزون الدورى كالآتى :

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون بضائع أول المدة + صافى المشتريات خلال المدة ـ مخزون بضائع آخر المدة .

وحتى يمكن تحديد تكلفة المبيعات فى المشروعات الصناعية ، فانه يلزم قبل ذلك تحديد تكلفة الانتاج التام خلال المدة ، والذى يحل محل المشتريات فى المشروعات التجارية . وعلى نفس النسق وبنفس منطق تحديد تكلفة البضاعة المباعة ، يتم تحديد تكلفة الانتاج التام فى المشروعات الصناعية ، التى تتبع طريقة المخزون الدورى كالآتى :

| البيان | | |
|---|---|---|
| مخزون أول الفترة من المواد الاولية والخامات | xxx | |
| + صافى مشتريات الفترة من المواد الاولية والخامات | xxx | |
| تكلفة المواد الاولية والخامات المتاحة | | xxx |
| – مخزون آخر الفترة من المواد الاولية والخامات | | (xxx) |
| تكلفة المواد الاولية والخامات المستخدمة | | xxx |
| + الاجور المباشرة | | xxx |
| + المصاريف الصناعية غير المباشرة | | xxx |
| التكلفة الصناعية عن الفترة | | xxx |
| + مخزون أول الفترة من الانتاج غير التام | | xxx |
| – مخزون آخر الفترة من الانتاج غير التام | | (xxx) |
| تكلفة الانتاج التام عن الفترة | | xxx |

وعندما نتوصل الى تحديد تكلفة الانتاج الذى تم فعلا خلال الفترة واصبح صالحا للبيع للعملاء . يمكن تحديد تكلفة ما تم بيعه فعلا خلال الفترة ( تكلفة المبيعات ) كالآتى :

مخزون أول الفترة من الانتاج التام xxx

| | | |
|---|---|---|
| + تكلفة الانتاج التام خلال الفترة | | xxx |
| تكلفة الانتاج التام المتاح للبيع | xxx | |
| ـــ مخزون آخر الفترة من الانتاج التام | (xxx) | |
| تكلفة المبيعات من الانتاج التام | xxx | |

وعادة ما تستعين المشروعات الصناعية بحساب يخصص لقياس تكلفة الانتاج التام خلال الفترة يطلق عليه حساب الانتاج أو حساب التشغيل. وسوف نتناول الحساب فى البند التالى ، بعد ان نوضح كيفية حساب هذه التكلفة فى صورة قائمة عن طريق مثال رقمى .

ظهرت الارصدة التالية بميزان مراجعة شركة الاعمال الصناعية فى ١٢/٣١، مخزون ١/١ من المواد ٢٠٠ر١٣ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج غير التام ٨٠٠ر٦ جنيه ، صافى مشتريات المواد ٨٠٠ر٩٧ جنيه ، مخزون ١/١ من الانتاج التام ٠٠٠ر٢٥ جنيه ، الاجور المباشرة ٧٠٠ر٢٢ جنيه ، الاجور غير المباشرة ٦٠٠ر٧جنيه، وقود وزيوت وقوى محركة ٨٥٠ر٦ جنيه ، اهلاك آلات ومبانى المصنع ١٥٠ر٤ جنيه ، مصروفات صناعاية غير مباشرة متنوعة ٤٠٠ر٣ جنيه .

وقد تبين من الجرد الفعلى فى نهاية الفترة أن مخزون المواد ٠٠٠ر١٥ جنيه ، مخزون الانتاج غير التام ٤٠٠ر٨ جنيه ، مخزون الانتاج التام ٥٠٠ر١٨ جنيه .

**والمطلوب** اعداد قائمة توضح فيها كيفية حساب تكلفة الانتاج المباع .

وبالاستعانة بالنموذج الموضح بعاليه ، ومـع ملاحظة أن المصروفات الصناعية غير المباشرة متفرقة فى عدة حسابات يتم حساب تكلفة الانتـاج المباع ( تكلفة المبيعات من الانتاج التام ) كالآتى :

| البيان | جنيه | جنيه | جنيه |
| --- | --- | --- | --- |
| مخزون مواد ١/١ | ٢٠٠ر١٣ | | |
| صافى مشتريات مواد | ٨٠٠ر٩٧ | | |
| **تكلفة المواد المتاحة** | ــــــــ | ٠٠٠ر١١١ | |
| — مخزون مواد ١٢/٣١/ | | (١٥٠٠٠) | |
| **تكلفة المواد المستخدمة** | | | ٠٠٠ر٩٦ |
| الاجور المباشرة | | | ٧٠٠ر٢٢ |
| المصروفات الصناعية غير المباشرة | | | |
| أجور غير مباشرة | | ٦٠٠ر٧ | |
| وقود وزيوت وقوى محركة | | ٨٥٠ر٦ | |
| اهلاك آلات ومبانى المصنع | | ١٥٠ر٤ | |
| مصروفات متنوعة | | ٤٠٠ر٣ | |
| مجموع المصروفات الصناعية غير المباشرة | | ــــــــ | ٠٠٠ر٢١ |
| **التكلفة الصناعية عن الفترة** | | | ٧٠٠ر١٣٩ |
| + مخزون ١/١ من الانتاج غير التام | | | ٨٠٠ر٦ |
| — مخزون ١٢/٣١ من الانتاج غير التام | | | (٤٠٠ر٨) |
| **تكلفة الانتاج التام خلال الفترة** | | | ١٠٠ر١٣٨ |
| + مخزون ١/١من الانتاج التام | | | ٠٠٠ر٢٥ |
| — مخزون ١٢/٣١ من الانتاج التام | | | (٥٠٠ر١٨) |
| **تكلفة الإنتاج المباع خلال الفترة** (تكلفة المبيعات) | | | ٦٠٠ر١٤٤ |

## ٤ ـ حساب الانتاج وحساب المتاجرة فى المشروعات الصناعية :

عادة ما تتكون الحسابات الختامية فى المشروعات الصناعية من ثلاثه حسابات هى : حساب الانتاج ( أو حـ/التشغيل ) ويهدف اساسا الى قياس تكلفة الانتاج التام والذى انتهى من العمليات الصناعية المختلفة واصبح معد للبيع للعملاء ، حساب المتاجره ويهدف الى قياس هامش الربح الناتج من مقارنة تكلفة الانتاج المباع بسعر بيعه والمتاح لتغطية المصروفات الاخرى بخلاف عناصر التكلفة الصناعية للمشروع . ولا يختلف هذا الحساب من حيث الهدف عن حساب المتاجرة فى المشروعات التجارية ، الا انه يعتمد بصدد تحديد تكلفة المبيعات على حساب الانتاج فى المشروعات الصناعية . أما الحساب الثالث فهو حساب الارباح والخسائر والذى لا يختلف شكلا او موضوعا عما عرفناه فى المشروعات التجارية .

واذا رجعنا للمثال الرقمى الموضح فى البند السابق فان حساب الارباح يتخذ الصورة الموضحة بالصفحة التالية .

وتقفل تكلفة الانتاج التام خلال الفترة فى حساب المتاجرة لاغراض تحديد تكلفة المبيعات . ويترتب على ذلك ان الحسابات المتعلقة بتكلفة الانتاج فى المشروعات الصناعية يتم اقفالها فى نهاية الفترة فى حساب الانتاج لاغراض تحديد هذه التكلفة وذلك بعد اجراء التسويات اللازمة عليها . ويلاحظ أيضا أن حسابات المخزون فى نهاية الفترة تنشأ بقيود تسوية حيث تجعل مدينة مقابل جعل الحساب الختامى دائنا . وقد ظهرت المخزونات فى الجانب المدين من حساب الانتاج باشارة سالبة ، بما يعنى ان حساب الانتاج جعل دائنا بها ، وقد قمنا بهذا الاجراء بدلا من اظهارها فى الجانب الدائن من الحساب حتى نستطيع التوصل الى بعض العناصر الهامة بطريق مباشر كتكلفة المواد المستخدمة ، او تكلفة الانتاج التام خلال الفترة .

شركة الاعمال الصناعية

منه حساب الانتاج عن السنة المنتهية فى ٣١/١٢/ــ ١٩ لـه

| مليم | جنيه | البيان | المبلغ | البيان |
|---|---|---|---|---|
| | ١٣ر٢٠٠ | الى ح/مخزون مواد ١/١ | ١٣٨ر١٠٠ | من ح/المتاجره |
| | ٩٧ر٨٠٠ | الى ح/صافى مشتريات مواد | | |
| ١١١ر٠٠٠ | ——— | **تكلفة المواد المتاحة** | | |
| (١٥ر٠٠٠) | | من ح/مخزون مواد ١٢/٣١ | | |
| ٩٦ر٠٠٠ | | **تكلفة المواد المستخدمة** | | |
| ٢٢ر٧٠٠ | | الى ح/الاجور المباشرة | | |
| | ٧ر٦٠٠ | الى ح/الاجور غير المباشرة | | |
| | ٦ر٨٥٠ | الى ح/وقود وزيوت | | |
| | ٤ر١٥٠ | الى ح/اهلاك آلات ومبانى المصنع | | |
| | ٣ر٤٠٠ | الى ح/مصروفات صناعية متنوعة | | |
| ٢١ر٠٠٠ | ——— | مصروفات صناعية غير مباشرة | | |
| ١٣٩ر٧٠٠ | | **التكلفة الصناعية عن الفترة** | | |
| ٦ر٨٠٠ | | الى ح/مخزون انتاج غير تام ١/١ | | |
| (٨ر٤٠٠) | | من ح/مخزون انتاج غير تام ١٢/٣١ | | |
| ١٣٨ر١٠٠ | | **تكلفة الانتاج التام خلال الفترة** | ١٣٨ر١٠٠ | |

• ولا تختلف اجراءات التسويات واعداد قيود التصوية والاقفال لحسابات الايرادات والمصروفات فى المشروعات الصناعية عما سبق معرفته من تناولنا للمشروعات التجارية . وعادة ما تخصص خانتان مستقلتان فى ورقة العمل فى المشروعات الصناعية لحساب تكلفة الانتاج التام واجراء التسويات المتعلقة بها . ولن نتناول هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

ويظهر حساب المتاجرة للمثال تحت البحث ، بفرض أن صافى المبيعات ١٨٠ر٠٠٠ جنيه كالآتى :

شركة الاعمال الصناعية

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية فى ١٢/٣١ —

منه | | | له | 
---|---|---|---|---
 | ١٣٧ر١٠٠ | الى ح/الانتاج | ١٨٠ر٠٠٠ | من ح/صافى المبيعات
 | ٢٥ر٠٠٠ | الى ح/مخزون انتاج تام ١/١ | | 
١٦٣ر٣٠٠ | ——— | تكلفة الانتاج المتاح للبيع | | 
(١٨ر٥٠٠) | | من ح/مخزون انتاج تام ١٢/٣١ | | 
١٤٤ر٦٠٠ | | تكلفة المبيعات | | 
٣٥ر٤٠٠ | | مجمل الربح (الى ح/أ ح) | | 
١٨٠ر٠٠٠ | | | ١٨٠ر٠٠٠ | 

والاختلاف الوحيد فى بنود الحساب بين المشروعات التجارية والصناعية، كما هو واضح ، هو احلال حساب صافى المشتريات فى الاولى بحساب الانتاج ( تكلفة الانتاج التام ) فى الثانية .

## اسئلة وتمارين
## على الفصل الثانى عشر

**اولا : الاسئلة :**

١ ــ تكلم باختصار عن كل مما ياتى : المواد المباشرة ، الاجور غير المباشرة ، التفرقة بين الاجور المباشرة وغير المباشرة ، تكلفة المواد المتاحة، عناصر التكلفة الصناعية .

٢ ــ حدد اى من عناصر المصروفات الاتية يعتبر من المواد المباشرة ، واى منها يعتبر من الاجور المباشرة ، واى منها يعتبر من المصروفات الصناعية غير المباشرة . افترض ان هذه العناصر تخص شركة تقوم بغزل القطن ونسجه الى اقمشة وصباغة وتجهيز هذه الاقمشة للبيع : القطن الخام ، غزل القطن ، مواد الصباغة والتجهيز ، اجور ملاحظين عمال النسيج ، اجور عمال الغزل ، اهلاك اثاث وتركيبات مكاتب مهندسى المصنع ، اهلاك آلات ومعدات المصنع ، اهلاك مبانى الادارة ، مرتبات قسم المحاسبة ، الضرائب العقارية على مبنى المصنع ، دعاية واعلان عن منتجات المصنع ، قطع غيار ومهمات للالات الكاتبة والحاسبة ، مياه وانارة مكاتب الادارة ، وقود وزيوت لمحطة توليد الكهرباء التى تغذى المصنع ، اجور مفتشى النسيج المجهز ، مصاريف انتقال مهندسى المصنع ، اجور عمال آلات التجهيز ، خصم نقدى مكتسب على مشتريات القطن الخام ، اهلاك آلات التجهيز ، اهلاك سيارات نقل العاملين بالمصنع .

٣ ــ علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب من وجهة نظرك :

أ ــ ليس هناك اى روابط بين اى من عناصر المصاريف الصناعية غير المباشرة والتقلبات فى حجم الانتاج .

ب ـ اذا بلغت التكلفة الصناعيه لاحدى الشركات عن نفس الفتره المحاسبية ٣٢٠٫٠٠٠ جنيه وبلغ مخزون آخر الفترة من الانتاج التام ٢٠٫٠٠٠ جنيه ومخزون أول الفترة من الانتاج غير التام ٣٠٫٠٠٠ جنيه ، فان تكلفه الانتاج التام خلال الفترة تكون ٣٣٠٫٠٠٠ جنيه .

ج ـ تعالج مردودات ومسموحات المشتريات فى المنشآت الصناعية فى حساب المتاجرة ، مثلها فى ذلك مثل المنشآت التجارية .

د ـ لابد وان يكون الانتاج التام للمنشأة الصناعية قابل للاستخدام المباشر بمعرفة العميل لأغراض الاستهلاك او الاقتناء .

هـ ـ يمكن ان يكون الانتاج التام لشركة صناعية معينة بمثابة مادة اولية بالنسبة لشركة صناعية أخرى .

و ـ اذا خصص حساب مستقل بدفتر الاستاذ العام لكل عنصر من عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة فان هذا لا يعنى امكانية الاستغناء عن حساب اجمالى لهذه العناصر بالاستاذ العام ، بل لابد من وجوده حتى يمكن تصوير حساب الانتاج .

ز ـ يمكن أن يستعين المشروع الصناعى بيومية مساعدة للمشتريات مثله فى ذلك مثل المشروع التجارى .

ح ـ تشتمل المصروفات الصناعية غير المباشرة على كل عناصر المصروفات التى تظهر بميزان المراجعة فى المشروع الصناعى فيما عدا المواد المباشرة والاجور المباشرة .

ط ـ يعد مخزون الانتاج التام من الاصول بينما يعد مخزون المواد الاولية والخامات ومخزون الانتاج غير التام من عناصر التكلفة الصناعية .

ثانيا : التمارين :

**التمرين الاول :**

فيما يلى بعض البيانات الخاصة بشركة الصناعات المستطرقة للسنة المالية المنتهية فى ٣١/١٢/—١٩ :

| ١ — المخزون | فى ١/١/—١٩ | فى ٣١/١٢/—١٩ |
|---|---|---|
| مواد اولية وخامات | ٣٢٫٠٠٠ جنيه | ٣٤٫٠٠٠ جنيه |
| انتاج غير تام | ٣٢٫٠٠٠ جنيه | ٦٠٫٠٠٠ جنيه |
| انتاج تام | ٢٨٫٠٠٠ جنيه | ٢٢٫٠٠٠ جنيه |

٢ — بعض ارصدة حسابات الاستاذ العام فى ٣١/١٢/— ١٩ :

مشتريات مواد اولية ١٧٥٫٥٠٠ جنيه ، مردودات ومسموحات مشتريات ٥٫٥٠٠ جنيه ، مبيعات ٣٢٧٫٠٠٠ جنيه ، مردودات ومسموحات مبيعات ١٧٫٠٠٠ جنيه ، الاجور المباشرة ٦٥٫٠٠٠ جنيه ، اجور غير مباشرة ٥٫٦٠٠ جنيه ، اهلاك آلات ومبانى المصنع ٧٫٥٠٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٫٧٠٠ جنيه ، ادوات ومهمات صيانة مستخدمة فى المصنع ٣٫٧٥٠ جنيه ، مهايا ومرتبات الادارة ١٢٫٤٠٠ جنيه ، ايجار مبنى الادارة ٤٫٦٠٠ جنيه ، اهلاك اثاث وتركيبات ١٫٥٠٠ جنيه ، مصاريف ادارية وتمويلية متنوعة ١٫٤٠٠ جنيه ، مصاريف البيع والتوزيع ٢٢٫٤٥٠ جنيه .

**المطلوب :**

١ — اعداد قائمة توضح تكلفة المواد المستخدمة ، والتكلفة الصناعية عن الفترة ، وتكلفة الانتاج التام عن الفترة .

٢ — اعداد حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر عن الفترة .

**التمرين الثانى :**

فيما يلى ارصدة حسابات الاستاذ العام فى ٣٠/٦/— ١٩ لشركة

الصناعات الهندسية : اجور غير مباشرة ٢٠٫٠٠٠ جنيه ، خصم مسموح به ٥٠٠ر جنيه ، مردودات مبيعات ٢٫٠٠٠ جنيه ، مشتريات مواد اولية ٤٠٠٫٠٠٠ جنيه ، تأمين على المصانع ٤٫٨٠٠ جنيه ، دعاية واعلان ٨٫٤٠٠ جنيه ، فوائد مدينة ٢٫٢٠٠ جنيه ، مرتبات ومهايا ملاحظين ومهندسين ١٠٠٫٠٠٠ جنيه ، مياه وانارة وقوى محركة للمصنع ١٩٫٤٠٠ جنيه ، اهلاك مبانى المصنع ١٧٫٥٠٠ جنيه ، انتاج غير تام فى بداية الفترة ٨٤٫٠٠٠ جنيه ، اجور مباشرة ١٨٢٫٥٠٠ جنيه ، خصم مكتسب على المشتريات ٤٫٢٠٠ جنيه ، نقل للخارج ١٤٫٠٠٠ جنيه ، فوائد دائنة ١٫٠٠٠ جنيه ، مرتبات ادارية ٤٨٫٠٠٠ جنيه ، مصاريف صيانة واصلاحات للمصنع ٢٨٫٤٠٠ جنيه ، مبيعات ١٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه ، مخزون مواد ومهمات صيانة ٢٢٫٠٠٠ جنيه ، راس المال ؟ ، ارباح محجوزة ٢٥٫٠٠٠ جنيه ، موردون ٧٤٫٥٠٠ جنيه ، نقدية ٣٠٠٫٠٠٠ جنيه ، آلات ومبانى ١٫٠٠٠٫٠٠٠ جنيه ، مخصص اهلاك آلات ومبانى ١٧٫٥٠٠ جنيه ، مخزون مواد فى بداية الفترة ٢٠٫٠٠٠ جنيه ، عملاء ٣٢٠٫٠٠٠ جنيه ، أوراق قبض ٨٠٫٠٠٠ جنيه . وقد بلغ مخزون نهاية الفترة الآتى : مواد أولية ٢١٫٠٠٠ جنيه ، انتاج غير تام ٤٣٫٠٠٠ جنيه ، انتاج تام ٥٠٫٠٠٠ جنيه ، مواد ومهمات صيانة ١٣٫٠٠٠ جنيه .

**المطلوب :**

١ ــ اعداد ميزان المراجعة للشركة قبل التسويات فى ٣٠/٦/ــ١٩ .

٢ ــ تصوير الحسابات الختامية ( الانتاج ، والمتاجرة ، والارباح والخسائر ) .

٣ ــ اجراء قيود الاقفال واثبات مخزون آخر الفترة .

٤ ــ تصوير الميزانية العمومية فى ٣٠/٦/ــ ١٩ .

**التمرين الثالث :**

فيما يلى بعض البيانات المتعلقة بالعمليات الصناعية لشركة منتجات الخزف والالومنيوم عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/٩/٣٠ :

مخزون انتاج غير تام فى ١٩٨٤/١٠/١ ٢٦٫٠٠٠ جنيه ، أجور غير مباشرة ٢٣٫٦٤٠ جنيه ، مخزون مواد أولية فى ٨٤/١٠/١ ١٦٫٨٠٠ جنيه ، مصاريف صناعية متنوعة ٢٫٨٢٠ جنيه ، مرتبات الملاحظين والمهندسين ١٥٫٦٠٠ جنيه ، أجور مباشرة ١٠٤٫٠٠٠ جنيه، اهلاك آلات المصنع ٦٫٠٠٠ جنيه ، نقل للداخل ٦٫٤٨٠ جنيه ، صيانة واصلاحات ٦٫٢٠٠ جنيه ، مشتريات مواد أولية ٨٦٫٠٠٠ جنيه ، تأمين على مبانى المصنع ١٢٫٦٤٠ جنيه ، اهلاك مبانى المصنع ٧٫٠٠٠ جنيه مردودات مشتريات مواد أولية ٥٫٢٤٠ جنيه ، وقود وزيوت وقوى محركة ٦٫٤٢٠ جنيه ، فاذا علمت ان :

١ ـ بلغ مخزون الانتاج التام فى ٨٤/١٠/١ ١٢٫٨٠٠ جنيه ، كما بلغ مخزون ٨٥/٩/٣٠ من المواد الاولية ٨٫٠٠٠ جنيه .

٢ ـ بلغت تكلفة مخزون نهاية الفترة من الانتاج غير التام من المواد المباشرة والاجور المباشرة ما يلى :

| | مواد مباشرة | اجور مباشرة |
|---|---|---|
| الانتاج غير التام | ١٠٫٨٠٠ جنيه | ٩٫٦٠٠ جنيه |
| الانتاج التام | ١٢٫٠٠٠ جنيه | ٢٤٫٠٠٠ جنيه |

ويتم تحديد نصيب هذا المخزون من المصاريف الصناعية غير المباشرة على أساس نسبة المصاريف الصناعية غير المباشرة الى اجمالى الاجور المباشرة ( فاذا كان مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة مثلا ٢٥٫٠٠٠ جنيه والاجور المباشرة ٧٠٫٠٠٠ جنيه وحصة مخزون الانتاج التام من الاجور

المباشرة ٧٫٠٠٠ جنيه ، فان حصته من المصاريف الصناعية غير المباشرة

$$= \frac{٢٥٫٠٠٠}{٧٠٫٠٠٠} \times ٧٫٠٠٠ = ٢٫٥٠٠ \text{ جنيه ) .}$$

**المطلوب :**

١ ـ قم باعداد جدول لحساب المصاريف الصناعية غير المباشرة عن الفترة .

٢ ـ قم بتحديد تكلفة مخزون آخر الفترة من الانتاج التام والانتاج غير التام .

٣ ـ قم باعداد حساب الانتاج عن الفترة .

# الفصل الثالث عشر

## فى

## تصحيح الاخطاء

### ١ ـ مقدمة :

انتهينا حتى الآن من توضيح اجراءات الدورة المحاسبية للمحاسبة المالية فى المشروعات التجارية والصناعية . وفى الحياة العملية عادة ما يقوم بهذه الاجراءات او يساهم فى القيام بها وتوجيهها عناصر بشرية ، والبشر غير معصوم من الخطأ . وقد سبق أن ذكرنا بصدد عرض ميزان المراجعة أن هناك اخطاء تنتج عن السهو والنسيان ، واخرى تنتج عن عدم الالمام بالقواعد والاجراءات المحاسبية ، او عدم الدقة فى تطبيق هذه الاجراءات . وقد قسمنا الاخطاء عموما الى اخطاء سهو واخطاء ارتكاب حينئذ ولكننا لم نتعرض لاجراءات تصحيحها محاسبيا . ويهدف هذا الفصل الى توضيح اجراءات تصحيح الاخطاء محاسبيا .

### ٢ ـ أنواع الاخطاء ووسائل اكتشافها :

تنقسم الاخطاء عموما كما سبق ان ذكرنا الى قسمين : الاول يشتمل على الاخطاء التى تنتج عن السهو او النسيان ، ويشتمل الثانى على الاخطاء التى ترجع الى عدم الالمام بالقواعد والاجراءات المحاسبية او عدم الدقة فى تطبيق هذه القواعد والاجراءات . ويطلق على القسم الاول اخطاء السهو او الحذف ؛ ويطلق على القسم الثانى اخطاء الارتكاب .

وتتمثل اخطاء السهو أو الحذف فى عدم اثبات العمليات الواجبة الاثبات دفتريا فى الدفاتر المحاسبية ، او عدم ترحيل هذه العمليات للحسابات الخاصة بها . وتنقسم هذه من حيث وسائل اكتشافها الى نوعين : الاول يمكن

اكتشافه عن طريق ميزان المراجعة ، والثانى لا يمكن اكتشافه الا عن طريق المراجعة المستندية للعمليات الخاصة بالمشروع ، او عن طريق الصدفة . فالسهو عن اثبات عملية من العمليات التامة والمنجزة فى دفتر اليومية ومن ثم عدم ترحيلها الى الاستاذ ، لن يؤثر فى توازن ميزان المراجعة لأن العملية بطرفيها لم يتم اثباتها اصلا ومن ثم يكون لعدم اثباتها نفس الاثر على الارصدة المدينة مثلما له على الارصدة الدائنة ولا يؤثر على توازن الميزان . كذلك قد يتم اثبات عملية معينة بدفتر اليومية وينسى المحاسب ترحيلها بطرفيها الى حسابات الاستاذ ، فبالرغم من أن العملية تم اثباتها دفتريا فى هذه الحالة ، الا أن عدم ترحيلها لحسابات الاستاذ بكل من طرفيها المدين والدائن ، لن يؤثر فى ميزان المراجعة ، ومن ثم لا يمكن اكتشافها عن طريقه. اما اذا تم اثبات العملية بدفتر اليومية اثباتا صحيحا وتم ترحيل أحد طرفيها للحساب الخاص به فى دفتر الاستاذ ، دون ترحيل الطرف الآخر ، فان ذلك سوف يؤثر فى توازن الميزان . فاذا تم ترحيل الطرف المدين للعملية دون الطرف الدائن ، فان اثر ذلك سوف يقتصر على أرصدة أحد جانبى الميزان دون الجانب الآخر . فاذا كانت العملية هى شراء بضاعة على الحساب مثلا وتم الترحيل فى حساب المشتريات دون حساب المورد ، فان الارصدة المدينة فى ميزان المراجعة سوف تزيد عن الارصدة الدائنة بمقدار قيمة المشتريات الآجلة فى هذه الحالة .

وسواء كان الخطأ الناتج عن السهو والنسيان يؤثر فى توازن ميزان المراجعة أو لا يؤثر فيه ، فانه يلزم لاكتشافه وتحديد موضعه القيام باجراءات مراجعة مراحل الدورة المحاسبية ، فاذا كان الخطأ يؤثر فى توازن الميزان تبدأ اجراءات المراجعة فى العادة من نهاية الدورة المحاسبية متجهة نحو بدايتها على النحو السابق ذكره بصدد الكلام عن ميزان المراجعة . أما اذا لم يكن الخطأ يؤثر على توازن الميزان فان اكتشافه يتم فى العادة عن طريق

اجراءات المراجعة الداخلية والخارجية التى تصاحب اجراءات الدورة المحاسبية .

وتشتمل اخطاء الارتكاب على الاخطاء التى تنتج عن عدم الالمام بالقواعد المحاسبية كالجهل بقواعد التفرقة بين حسابات الاصول والمصروفات مثلا ، او حسابات الايرادات والالتزامات ، ويطلق على هذا النوع من الاخطاء اصطلاح « الاخطاء الفنية » . ومثال ذلك شراء آلة من الآلات وجعل حساب مشتريات المواد الاولية ، او مشتريات البضائع مدينا بها أو شراء ادوات ومهمات وقيدها فى حساب أدوات ومهمات مستخدمة . ومن امثلة الاخطاء الفنية ايضا احلال الحساب المدين محل الحساب الدائن سواء كان ذلك فى القيد فى الدفاتر او فى الترحيل لحسابات الاستاذ او كلاهما .

وتشتمل اخطاء الارتكاب ايضا على اخطاء عكس الارقام وحذف الاصفار والاخطاء الحسابية فى الجمع والطرح والتى سبق ذكرها فى البند الرابع من الفصل الخامس . ويطلق على هذا النوع من الاخطاء اصطلاح « اخطاء التهاون فى التدقيق » . ويشتمل هذا النوع ايضا على الاخطاء التى تترتب على الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة

وسواء اكانت اخطاء الارتكاب أخطاء فنية او اخطاء تهاون فى التدقيق فان اكتشافها عن طريق ميزان المراجعة يتوقف على تأثيرها على كل من جانبيه . فكما سبق وذكرنا نجد أن اخطاء عكس الارقام وحذف الاصفار والاخطاء الحسابية فى الجمع والطرح تؤثر فى توازن الميزان . أما اخطاء الخلط بين التسميات المتشابهة للحسابات المختلفة عند الترحيل لحسابات الاستاذ فيتوقف اثرها على توازن الميزان على توافق طبيعة الحساب الذى يتم الترحيل اليه عن طريق الخطأ مع طبيعة الحساب الواجب الترحيل اليه ، فاذا كان كل من الحسابين مدين بطبيعته مثلا وتم الترحيل لحساب

معين فى الجانب المدين بدلا من الترحيل للجانب المدين من الحساب الصحيح فان ذلك لن يؤثر على توازن الميزان . اما الترحيل للجانب المدين من أحد حسابات العملاء مثلا بدلا من الترحيل لجانب المدين من أحد حسابات الموردين ، فسوف يؤثر حتما على توازن الميزان ، مع بقاء العوامل الاخرى على حالها . .

اما الاخطاء الفنية فى التوجيه المحاسبى كاحلال حسابات الاصول محل حسابات المصروفات أو حسابات الخصوم محل حسابات الايرادات ، والترحيل على هذا الاساس فلا يؤثر على توازن الميزان . وعلى العموم فان اثر الاخطاء على توازن الميزان يتوقف على مدى توافق الخطأ مع مبدا القيد المزدوج فى الاثبات والترحيل . فاذا تم اخلال بهذا المبدأ سواء كان ذلك فى الاثبات او فى الترحيل لحسابات الاستاذ فان الخطأ يؤدى الى عدم توازن الميزان .

وسواء تم اكتشاف وجود الخطأ عن طريق عدم توازن الميزان او لم يكن الخطأ يؤثر على هذا التوازن . فانه يلزم لتصحيحه تحديد مكان وجوده أولا للتعرف على مصدره وطبيعته واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة . ولا يتأتى ذلك الا عن طريق عمليات المراجعة للاجراءات المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية المختلفة .

### ٣ - طرق تصحيح الاخطاء :

عندما يتم اكتشاف الاخطاء وتحديد موقعها فى الدورة المحاسبية والتعرف على طبيعتها يصبح من اللازم اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها. وتتوقف اجراءات التصحيح المناسبة على مكان وجود الخطأ فى الدورة المحاسبية وطبيعة الخطأ ذاته . ويتم تصحيح الاخطاء عادة اما عن طريق الشطب أو عن طريق اجراء قيود باليومية العامة تكفل تصحيح الخطأ .

ويتم تصحيح الاخطاء بالشطب بمعرفة مدير الحسابات اذا كانت هذه الاخطاء تقع فى دفاتر الاستاذ المختلفة ، فاذا كان الخطأ مترتب على عكس الارقام مثلا أو حذف الاصفار فانه يمكن تصحيح الخطأ عن طريق شطب ' _قم غير الصحيح بالمداد الاحمر وتدوين الرقم الصحيح واعادة ترصيد الحساب على هذا الاساس . فاذا رحل للجانب المدين من حـ/اجمالى العملاء مثلا مبلغ ٧٦٫٨٩٠ جنيه على اعتبار أنه يمثل مجموع يومية المبيعات عن الشهر بينما كان هذا المجموع عبارة عن ٦٧٫٩٨٠ جنيه ، فان التصحيح يتم بشطب الرقم الاول وتدوين الرقم الثانى الصحيح واعادة ترصيد الحساب بعـد التصحيح. وبالطبع يجب ان يقوم بعملية الشطب والتصحيح شخص مسئول مثل مدير الحسابات مثلا ، ويقوم بالتوقيع بجوار التصحيح .

ويمكن ايضا اتباع طريقة الشطب والتصحيح اذا كان الخطأ ناتج عن العمليات الحسابية للجمع والطرح والتضريب وعلى ان يكون الخطأ موجود فى دفاتر الاستاذ وليس فى دفاتر اليومية .

اما اذا كان الخطأ فى دفتر اليوميـة العـامة أو فى دفاتر اليوميـة المساعدة ، فانه يلزم لتصحيحه اجراء قيود يومية ، فاذا كان الخطأ يتمثل فى السهو فى اثبات احدى العمليات فى اليومية العامة أو اليوميات المساعدة، فان تصحيحه يستوجب اثباته وترحيله وتعديل أرصدة الحسابات طبقـا لذلك ، سواء كان السهو فى الاثبات متعلقا باليومية العامة أو باليوميات المساعدة فان التصحيح يجب ان يتم فى اليومية العامة . فاذا سقط من المحاسب اثبات عملية مبيعات آجلة فى يومية المبيعات للعميل حسين فى ٣/٢١ مثلا ، وتم اكتشاف الخطأ فى ٤/٢٧ ، وكانت العملية بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، فان ذلك يستوجب اجراء قيد فى اليومية العامة فى ٤/٢٧ كالآتى :

٥٠٠ من ح/العميل حسين

٥٠٠ الى ح/المبيعات

اثبات المبيعات الآجلة للعميل حسين بتاريخ ٢/٢١ التى سقط قيدها سهوا فى يومية المبيعات

---

ورغم امكانية تصحيح هذا الخطا فى يومية المبيعات ، الا ان وجوب اثباته فى اليومية العامة يرجع لسببين : اولهما ابراز الخطأ حتى يتنبه المتسبب فيه الى عدم تكرار حدوثه ، وثانيهما هو أن اكتشاف الاخطاء فى اليوميات المساعدة عادة ما يكون لاحقا لاجراء قيود الملخصات الشهرية لها فى اليومية العامة عن الفترة التى وقع فيها الخطأ .

أما اذا كان القيد اصلا وارد فى اليومية العامة وسقط اثباته ، كشراء اثاث وتركيبات بمبلغ ١٫٣٥٠ جنيه على الحساب فى ٤/١ ولم يتم اثباته حتى تقدم المورد فى ٧/١٥ للمطالبة بالقيمة فان الاثبات يكون كالعادة مع توضيح سقوط قيد العملية فى التاريخ المناسب فى شرح القيد كالآتى :

١٫٣٥٠ من ح/الاثاث والتركيبات

١٫٣٥٠ الى ح/الدائنين

اثبات شراء الاثاث والتركيبات على الحساب من المورد ( فلان ) بتاريخ ٤/١ ، والذى سقط قيده سهوا .

---

أما اذا كان الخطأ ناتج عن ارتكاب فى اليومية العامة او اليوميات المساعدة فان تصحيحه يمكن أن يتم باحدى طريقتين :

١ - **الطريقة المطولة** : وبمقتضاها يتم الغاء القيد الخطأ عن طريق جعل طرفه الدائن مدينا وطرفه المدين دائنا ، ثم اجراء القيد الصحيح . ويرحل كل من قيدى الالغاء والتصحيح للحسابات الملائمة فتستقيم الامور.

فلو فرضنا مثلا ان العملية الخطأ كانت تتعلق بشراء مواد ومهمات صيانة نقدا بمبلغ ٣٫٥٠٠ جنيه ، ومواد ومهمات الصيانة تعد من الاصول طبعا حتى يتم استخدامها فتتحول الى مصروفات . ولنفرض ان اثبات هذه العملية فى اليومية العامة عن طريق الخطأ كان كالآتى :

٣٫٥٠٠ من ح/مصروفات الصيانة

٣٫٥٠٠ الى ح/النقدية

اثبات شراء مواد ومهمات صيانة نقدا

فان تصحيح هذا القيد الذى جعل حسابات المصروفات مدينة بمواد ومهمات الصيانة بدلا من حسابات الاصول يتم فى ظل هذه الطريقة كالآتى :

٣٫٥٠٠ من ح/النقدية

٣٫٥٠٠ الى ح/مصروفات الصيانة

الغاء القيد الخطأ رقم ... صفحة ... بتاريخ ...

٣٫٥٠٠ من ح/مواد ومهمات الصيانة

٣٫٥٠٠ الى ح/النقدية

اثبات القيد الصحيح لشراء مواد ومهمات صيانة نقدا بتاريخ ....

ولنفرض كمثال آخر ، أنه عند اثبات الملخص الشهرى ليومية المشتريات البالغ مجموعها عن شهر مارس ٤٦٫٩٨٠ جنيه ، ثم اثبات الملخص فى اليومية العامة بمبلغ ٦٤٫٩٨٠ جنيه . ولتصحيح هذا يجرى الغاء القيد الخطأ كالآتى :

٦٤٫٩٨٠ من ح/اجمالى الموردين

٦٤٫٩٨٠ الى ح/المشتريات

الغاء القيد الخطأ بتاريخ ٣/٣١ .

ثم يجرى اثبات القيد بالمبلغ الصحيح كالآتى :

٤٦٫٩٨٠ من حـ/المشتريات

٤٦٫٩٨٠ الى حـ/اجمالى الموردين

تصحيح اثبات الملخص الشهرى ليومية المشتريات عن شهر مارس .

ولنفرض كمثال ثالث لنوع ثالث من الخطأ أن المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن والبالغ قدرها ١٫٧٦٠ جنيه خلال شهر ابريل قد تم اثباتها فى يومية المدفوعات عى أنها ١٫٦٧٠ جنيه وتم ترحيلها لحساب المورد وتجميع اليومية واثبات قيد الملخص الشهرى لها فى اليومية العامة على هذا الاساس .

ويتم تصحيح الخطأ فى اليومية العامة بالقيدين التاليين :

١٫٦٧٠ من حـ/النقدية

١٫٦٧٠ الى حـ/المورد عبد الرحيم حسن

الغاء الخطأ .

١٫٧٦٠ من حـ/المورد عبد الرحيم حسن

١٫٧٦٠ الى حـ/النقدية

اثبات القيد الصحيح .

هذا ويتم ترحيل كل من القيدين الى حـ/النقدية واجمالى الموردين فى دفتر الاستاذ العام ولحساب المورد عبد الرحيم حسن فى استاذ الموردين .

٢ ــ **الطريقة المختصرة** : وبمقتضى هذه الطريقة لا يتم الغاء القيد الخطأ الا اذا كان هذا الالغاء ضروريا لتصحيح الخطأ ذاته ، وانما يتم تصحيح الخطأ عن طريق تحويل القيد الخطأ الى قيد صحيح بقيد واحد . فلو رجعنا للمثال الاول فى الطريقة المطولة نجد انه من الممكن تصحيح الخطأ الوارد به بقيد واحد هو :

٣٫٥٠٠ من ح/مواد ومهمات الصيانة

٣٫٥٠٠ الى ح/مصروفات الصيانة

فحساب النقدية فى هذا المثال لم يتأثر بتصحيح الخطأ ولذلك فهو غير وارد بقيد التصحيح . اما حساب مصروفات الصيانة فقد جعل مدينا عن طريق الخطأ بمبلغ ٣٫٥٠٠ جنيه بدلا من ح/مواد ومهمات الصيانة ، ولذلك فقيد التصحيح يؤدى الى جعل حساب مصروفات الصيانة دائنا ، وهو ما ترتب على قيد الالغاء فى الطريقة المطولة ، ويؤدى الى جعل حساب مواد ومهمات الصيانة مدينا ، وهو ما ترتب على قيد التصحيح فى الطريقة المطـولة .

واذا أعدنا النظر فى المثال الثانى فى الطريقة المطولة لوجدنا أن حساب اجمالى الموردين قد جعل دائنا بالزيادة عن طريق الخطأ بمبلغ ١٨٫٠٠٠ جنيه فى الوقت الذى جعل به حساب المشتريات مدينا بالزيادة بنفس القيمة . ويكون قيد تصحيح الخطأ فى هذه الحالة بالشكل الذى يترتب عليه الغاء هذه الزيادة على الوجه التالى :

١٨٫٠٠٠ من ح/اجمالى الموردين

١٨٫٠٠٠ الى ح/المشتريات

تصحيح الخطأ بالزيادة فى اثبات الملخص الشهرى ليومية المشتريات عن شهر مارس .

وعلى نفس النمط يمكن تصحيح الخطأ الوارد فى المثال الثالث كالآتى :

٩٠ من ح/المورد عبد الرحيم حسن

٩٠ الى ح/النقدية

تصحيح الخطأ بالنقص فى اثبات المدفوعات للمورد عبد الرحيم حسن بتاريخ ... صفحة ... يومية المدفوعات

أما الحالات التي يكون الغاء القيد الخطأ ضروري لتصحيح الخطأ ذاته فهي تتمثل في تلك الحالات التي يكون طرفي القيد فيها خطأ كاحلال الطرف المدين محل الطرف الدائن والعكس ، أو التوجيه الخاطيء لطرفي القيد . وكمثال للحالة الاولى نفترض ان اثبات الاجور المستحقة للعاملين في نهاية الفترة والتي لم تسدد بعد تم كالآتي ( مبلغ ٣٧٠ جنيه مثلا ) :

| | | |
|---|---|---|
| ٣٧٠ | | من حـ/الاجور المستحقة |
| | ٣٧٠ | الى حـ/الاجور |

والمفروض ان حساب الاجور المستحقة من حسابات الخصوم وبما انها لم تسدد بعد فذلك يعني ضرورة جعلها دائنة . كما أن حساب الاجور من حسابات المصروفات ويجب زيادته بالاجور المستحقة التي لم تسدد بعد في نهاية الفترة وذلك بجعله مدينا . وحتى يتم تصحيح هذا الخطأ يتم اجراء قيد عكسي بضعف القيمة حتى يتم الغاء القيد الخاطيء واثبات القيد الصحيح في نفس الوقت طبقا للطريقة المختصرة كالآتي :

| | | |
|---|---|---|
| ٧٤٠ | | من حـ/الاجور |
| | ٧٤٠ | الى حـ/الاجور المستحقة |

الغاء القيد الخاطيء لاثبات الاجور المستحقة واثبات القيد الصحيح ، كل بمبلغ ٣٧٠ جنيه

اما الحالة الثانية فتتضح من المثال التالي : افترض انه قد تم اثبات الخصم النقدي المكتسب من الموردين على المشتريات الآجلة والبالغ قدره ١٢٧ جنيه مثلا على اساس انه خصم مسموح به كالآتي :

| | | |
|---|---|---|
| ١٢٧ | | من حـ/الخصم المسموح به |
| | ١٢٧ | الى حـ/العملاء |

وقد ترتب على هذا القيد جعل الخصم المسموح به مدينا بدلا من جعل

الخصم المكتسب دائنا وجعل حساب العملاء دائنا بدلا من جعل حساب الموردين مدينا. وأفضل طريقة لتصحيح الخطأ فى مثل هذه الحالة هو الغاء القيد الخاطىء فى كلا طرفيه ، واثبات القيد الصحيح ، وهى للمثال المعروض كالآتى :

١٢٧ من ح/العملاء

١٢٧ الى ح/الخصم المسموح به

الغاء القيد الخاطىء .

١٢٧ من ح/الموردين

١٢٧ الى ح/الخصم المكتسب

اثبات الحصول على خصم نقدى مكتسب على المشتريات الآجلة .

## ٤ ـ الاخطاء التى تؤثر فى توازن ميزان المراجعة :

اذا تم التوصل الى مصدر الاخطاء التى تؤدى الى عدم توازن ميزان المراجعة وذلك قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية ، فان اجراءات تصحيحها لا تخرج عن الاجراءات السابق التعرض لهـا . فاذا كان الخطأ يقع فى حسابات الاستاذ المختلفة يتم تصحيحه بالشطب ثم يعاد ترصيد الحسابات التى يقع فيها الخطأ وتنقل الارصدة الصحيحة لميزان المراجعة بحيث يتحقق توازنه . واذا وقـع الخطأ فى دفاتر اليوميـة فان اجراءات التصحيح تستلزم اما الغاء القيد الخاطىء واثبات القيد الصحيح وترحيل كلا القيدين للحسابات الملائمة بالاستاذ واعادة ترصيدها ونقل الارصـدة الصحيحة لميزان المراجعة بدلا من الارصدة الخاطئة ، أو تعديل القيد الخاطىء بحيث يمكن تصحيح الخطأ بقيد واحد دون الحاجة الى الغاء القيد الخاطىء كما سبق ان وضحنا فى الطريقة المختصرة . والواقع أن معظم الاخطاء التى

تؤثر في توازن الميزان غالبا ما تقع اثناء الترحيل لحسابات الاستاذ او ترصيد الحسابات ، وبالتالى يتم تصحيحها عن طريق الشطب .

اما اذا لم يمكن التوصل الى مصدر الخطأ او الاخطاء التى تؤثر فى توازن الميزان فى الوقت الذى يسمح باعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية فى الموعد المرغوب ، فان الامر يستدعى معالجة الفرق بين جانبى الميزان بصفة مؤقتة لتحقيق توازنه لاغراض اعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية حتى نتمكن من معرفة مصدر الخطأ وتصحيحه فى الفترة المحاسبية التالية . ويتم ذلك بتوسيط حساب يطلق عليه الحساب المعلق ويجعل رصيده مدينا أو دائنا بالفرق بين جانبى الميزان . فاذا كان الفرق بين جانبى الميزان يتمثل فى زيادة الجانب المدين عن الجانب الدائن بمبلغ ٧٠ جنيه مثلا فان الحساب المعلق يظهر برصيد دائن فى ميزان المراجعة بهذا الفرق اما اذا كان الفرق بين جانبى الميزان يتمثل فى زيادة الجانب الدائن على الجانب المدين بمبلغ ١٢٠ جنيه مثلا فان رصيد الحساب المعلق يظهر فى ميزان المراجعة برصيد مدين بهذا الفرق . ويفتح الحساب المعلق فى الاستاذ العام برصيد الميزان ( الفرق بين جانبيه ) دون اجراء قيود دفترية ، حتى تتكشف الاخطاء فى الفترة المحاسبية التالية . ويظهر الرصيد المدين للحساب المعلق فى الاصول فى الميزانية تحت عنوان ارصدة مدينة اخرى ، كما يظهر الرصيد اذا كان دائنا فى الخصوم فى الميزانية تحت عنوان ارصدة دائنة اخرى .

ولنفرض مثلا ان الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة عن شهر مارس كما ورد فى دفتر يومية المقبوضات بلغ ٤٦٠ جنيه ، وعند اجراء القيد الشهرى للخص اليومية وترحيله رحل مبلغ الخصم المسموح به الى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب بدلا من الجانب المدين لحساب الخصم

المسموح به عن طريق الخطأ . فلو تم اكتشاف هذا الخطأ قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية لامكن تصحيح الوضع بشطب المبلغ من الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب واثباته فى الجانب المدين من حساب الخصم المسموح واعادة ترصيد الحسابين ونقل الارصدة الجديدة لميزان المراجعة . اما اذا لم يتمكن المراجع من اكتشاف سبب الخطأ ، وهذا ما يندر حدوثه عمليا ، والذى يؤدى الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة فى هذه الحالة عن الجانب المدين بضعف المبلغ ، اى بمبلغ ٩٢٠ جنيه ، فان الامر يستدعى فى هذه الحالة فتح حساب معلق وجعله مدينا بمبلغ ٩٢٠ جنيه ليتحقق توازن الميزان . وعند اكتشاف الخطأ فى الفترة المحاسبة التالية تعالج الامور فى الحساب المعلق على حسب طبيعة الحساب الذى تاثر بالخطأ . فاذا كان الخطأ يؤثر فى حسابات الاصول او الخصوم فانه يعالج مباشرة فى هذه الحسابات . اما اذا كان الخطأ يؤثر فى حسابات الايرادات والمصروفات التى تخص الفترة المحاسبية السابقة والتى تم اقفالها فى الحسابات الختامية . فانه يعالج فى الحساب الذى يمثل صافى المقاصة بين الايرادات والمصروفات عن الفترات السابقة وهو ما جرينا على تسميته ( بصفة مرحلية ) حساب الارباح المحتجزة . وعلى هذا الاساس تكون معالجة الخطأ المتعلق بحسابات الخصم النقدى فى الفترة المحاسبية التالية باجراء القيد التالى :

| | | |
|---|---|---|
| ٩٢٠ | | من حـ/الارباح المحتجزة |
| | ٩٢٠ | الى حـ/معلق |

تحميل الارباح المحتجزة بالخصم النقدى المسموح به البالغ ٤٦٠ جنيه عن شهر مارس فى الفترة المحاسبية السابقة والذى اعتبر خطأ بمثابة خصم مكتسب .

ويلاحظ أن الارباح المحتجزة سوف تنقص بمقدار ٩٢٠ جنيه ذلك لأنه قد ترتب على اعتبار الخصم المسموح به بمبلغ ٤٦٠ جنيه خصما مكتسبا زيادة هذه الارباح دون وجه حق بهذا المبلغ فى الوقت الذى كان يجب انقاصها به وبذلك يمثل القيد الغاء ما تم اثباته بالزيادة فيها وانقاص ما كان من الواجب انقاصه منها .

وتعالج كل الاخطاء المتعلقة بحسابات الايرادات والمصروفات عن الفترة أو الفترات المحاسبية السابقة والتى لا يتم اكتشافها فيها فى حساب الارباح المحتجزة ، سواء كانت هذه الاخطاء تؤثر فى توازن الميزان ومن ثم فى رصيد الحساب المعلق او كانت لا تؤثر فى توازن الميزان ، فاذا سقط سهوا على سبيل المثال اثبات الاجور المستحقة فى نهاية الفترة المحاسبية السابقة بمبلغ ٥٦٠ جنيه فان ذلك لن يؤثر فى توازن الميزان لأن قيد اثبات الاجور المستحقة لم يتم اصلا . ويتم اكتشاف ذلك بالطبع عند سداد الاجور فى الفترة المحاسبية اللاحقة حيث يكتشف المحاسب ان هذه الاجور تخص الفترة السابقة وكان من الواجب تحميلها على ايراداتها . وفى هذه الحالة يتم اثبات سداد الاجور التى كانت مستحقة عن الفترة السابقة كالآتى :

| | | |
|---|---|---|
| ٥٦٠ | | من ح/الارباح المحتجزة |
| | ٥٦٠ | الى ح/النقدية |

سداد الاجور المستحقة عن الفترة السابقة والتى سقط سهوا اثباتها فى تسويات نهاية الفترة .

أما الاخطاء التى تتعلق بحسابات الاصول والخصوم فان تصحيحها فى الفترة المحاسبية التالية يتم فى هذه الحسابات مباشرة ، ما لم تؤثر هذه الحسابات بالطبع فى حسابات الايرادات والمصروفات .

فاذا تحصل من احد العملاء مثلا ٧٩٠ جنيه نقدا ، تم ترحيلها لحساب

العميل ، واجمالى العملاء على اساس انها ٩٧٠ جنيه ، ولم يتم اكتشاف الخطأ اثناء الفترة المحاسبية او فى نهايتها فان ذلك سوف يؤدى الى زيادة الجانب الدائن من ميزان المراجعة عن الجانب المدين بمبلغ ١٨٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق مدينا . وفى الفترة المحاسبية التالية يجرى اثبات القيد التالى عند اكتشاف الخطأ :

١٨٠ من ح/اجمالى العملاء ـ العميل فلان

١٨٠ الى ح/الحساب المعلق

تصحيح الخطأ واثبات المتحصل من العميل ـ فلان والزيادة بتاريخ .... عند اكتشاف الخطأ وتصحيحه

ويرحل القيد السابق لحساب العميل ولحساب اجمالى العملاء فى نفس الوقت ، ويلاحظ اننا افترضنا ان المبلغ قد تم ترحيله بالقيمة الصحيحة فى حساب النقدية ، والا لما تأثر به توازن الميزان .

اما اذا كان الخطأ يتعلق بحسابات الاصول التى تتحول الى مصروفات، كالمشتريات مثلا ، فانها تعالج فى حساب الارباح المحتجزة بمقدار أثرها على حسابات المصروفات . فاذا رحلت مشتريات بضاعة بمبلغ ١٦٠٠ر١ جنيه لحساب الآلات والمعدات مثلا بدلا من حساب المشتريات ولم يتم اكتشاف الخطأ خلال الفترة المحاسبية أو فى نهايتها ، فعند اكتشافه فى الفترة او الفترات التالية يجرى تصحيحه بالقيد التالى :

١٦٠٠ر١ من ح/الارباح المحتجزة

١٦٠٠ر١ الى ح/الآلات والمعدات

ويلاحظ ان هذا الخطأ لا يؤثر فى توازن الميزان . وقد جعلت الارباح المحتجزة مدينة رغم ان المشتريات تعد من الاصول ، ولكن ذلك يكون بصفة مرحلية حتى تتحول الى مصروفات ، وتتحول المشتريات الى مصروفات عند

حساب تكلفة البضاعة المباعة فى نهاية الفترة . ومعنى نقص المشتريات بمقدار ما حمل لحساب الآلات هو نقص تكلفة البضاعة المباعة ، ومن ثم المصروفات بالقيمة ، وبالتالى زيادة صافى الربح بنفس القيمة . ولذلك جعل حساب الارباح المحتجزة مدينا بمقدار الزيادة التى طرأت عليه عن طريق الخطأ .

ولنفرض على سبيل المثال ايضا أن هذه المشتريات تمت فى بداية الفترة السابقة وان اهلاك الآلات والمعدات فى نهاية الفترة قد تم حسابه على رصيد حسابها ( بما فيه المبلغ الخاطىء ١٫٦٠٠ جنيه ) على اساس ١٠٪ من الرصيد . فهذا يعنى بالاضافة الى انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بمقدار ١٫٦٠٠ جنيه ( مصروف ) ، زيادة اهلاك الآلات والمعدات بمبلغ ١٦٠ جنيه ( $\frac{١٠}{١٠٠}$ × ١٫٦٠٠ ) ( وهو مصروف ايضا ) . اى ان الارباح زادت بنقص تكلفة البضاعة المباعة عما كان من الواجب ان تكون عليه بمبلغ ١٫٦٠٠ جنيه ، ونقصت بزيادة الاهلاك عما كان من الواجب أن يكون عليه بمبلغ ١٦٠ جنيه وكل من الخطأين لا يؤثر فى توازن الميزان . ويتم التصحيح عند اكتشاف الخطأ فى الفترة المحاسبية التالية باجراء القيد التالى بالاضافة الى القيد السابق :

| | | |
|---|---|---|
| ١٦٠ | | من حـ/مخصص اهلاك الآلات والمعدات |
| | ١٦٠ | الى حـ/الارباح المحتجزة |
| | | انقاص المخصص بمقدار الاهلاك المحسوب على مشتريات البضاعة التى حمل بها حساب الآلات والمعدات عن طريق الخطأ فى الفترة المحاسبية السابقة . |

وبذلك يكون صافى الاثر على حساب الارباح المحجوزة هو نقص رصيدها بمبلغ ١٫٤٤٠ جنيه .

ولنفرض كمثال اخير انه عند شراء سيارات على الحساب بمبلغ ٨٠٠ر٩ جنيه فى بداية السنة السابقة التى تم اثباتها فى اليومية العامة بالمبلغ الصحيح وتم ترحيلها لحسابات الدائنين بالمبلغ الصحيح ، ولكنه عند ترحيلها لحساب السيارات ، رحلت على اساس ٩٠٠ر٨ جنيه بدلا من ٨٠٠ر٩ جنيه ، وان الخطأ لم يمكن اكتشافه خلال السنة أو فى نهايتها . وتم اكتشافه فى ٥ فبراير من العام التالى . ويؤثر هذا الخطأ فى توازن الميزان حيث يكون الجانب المدين اقل من الجانب الدائن بمبلغ ٩٠٠ جنيه يجعل بها الحساب المعلق مدينا وعند اكتشاف الخطأ يجرى اثبات القيد الآتى :

| | | |
|---|---|---|
| ٩٠٠ | | من ح/السيارات |
| | ٩٠٠ | الى ح/الحساب المعلق |
| | | تصحيح الخطأ فى الترحيل لحساب السيارات فى بداية الفترة السابقة . |

ورغم ان الخطأ خطأ ترحيل الا انه فى هذه الحالة يصبح من المستحسن عدم تصحيحه بالشطب لأن الاكتشاف قد تم فى الفترة المحاسبية التالية بعد فتح الحسابات الجديدة لهذه الفترة .

واذا كان اهلاك السيارات يتم على اساس ٢٠٪ سنويا ، فان اهلاك السيارات المحمل للحسابات الختامية فى الفترة السابقة يكون اقل مما كان من الواجب ان يكون عليه بمقدار ١٨٠ جنيه ( ٩٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ ) وبالتالى فقد زادت الارباح عن طريق الخطأ بهذا المقدار . ولكن هذا الخطأ لا يؤثر فى توازن الميزان ، ويتم تصحيحه باجراء القيد التالى :

| | | |
|---|---|---|
| ١٨٠ | | من ح/الارباح المحتجزة |
| | ١٨٠ | الى ح/مخصص اهلاك السيارات |
| | | تحميل الارباح المحجوزة بالاهلاك الخاص بالسيارات المشتراه فى بداية العام السابق عن المبلغ الذى لم يتحمل به حساب السيارات عن طريق الخطأ ( ٩٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ ) . |

## اسئلة وتمـارين *

## على الفصل الثالث عشر

**أولا : الاسئلة :**

١ ــ تكلم باختصار عن كل مما يأتى : اخطاء السهو ، الاخطاء الفنية ، اخطاء التهاون فى التدقيق ، الاخطاء التى تؤثر فى توازن الميزان ، اخطاء الارتكاب ، الاخطاء التى لا تؤثر فى توازن الميزان ، يمكنك الاستعانة بما تراه ملائما من امثلة لتوضيح افكارك .

٢ ــ وضح الآثار التى تترتب على كل من الاخطاء التالية على كل من : تكلفة المبيعات، المبيعات، صافى الربح ، مجمل الربح ، حسابات الاصول المتداولة، حسابات حقوق الملكية، توازن ميزان المراجعة. قم باعداد جدول يحتوى على خانات يخصص منها لكل من البنود السابقة خانة بالاضافة الى رقم الخطأ كما هو وارد بالقائمة التالية ، ثم ضع مقدار الاثر بالزيادة فى الخانة الملائمة باشارة موجبة ، والاثر بالنقص فى الخانة الملائمة باشـــارة سالبة ، وفى خانة ميزان المراجعة ضع الخطأ الذى يؤدى الى زيادة الجانب المدين أو نقص الجانب الدائن باشارة موجبة ، والخطأ الذى يؤدى إلى نقص الجانب المدين أو زيادة الجانب الدائن باشارة سالبة :

أ ــ سقط سهوا اثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٥٠٠ جنيه .

ب ــ تم اثبات الخصم المسموح به على المبيعات الآجلة فى يومية المقبوضات فى الحساب المخصص للمصروفات اليبمية بمبلغ ٣٢٠ جنيه وتم اجراء الملخص الدورى لليومية والترحيل لحسابات الاستاذ على هـذا الاساس .

جـ ــ تم ترحيل مبلغ ١٣٠ جنيه تمثل خصم مكتسب على المشتريات الآجلة ، الى الجانب الدائن من حساب الخصم المسموح به .

د ـ تم أثبات بيع آلات قديمة بمبلغ ٣٫٧٩٠ جنيه على الحساب فى اليومية العامة ، وعند الترحيل لحسابات الاستاذ رحل المبلغ لحسابات المدينين على اساس انه ٧٫٩٣٠ جنيه .

هـ ـ تم اثبات مردودات مشتريات فى اليومية العامة بمبلغ ٣٫٢٠٠ جنيه ورحلت للجانب المدين من حساب العميل صبحى حسونة بدلا من ترحيلها للجانب المدين من حساب المورد صبحى حسنين .

و ـ تم اثبات مردودات مشتريات بمبلغ ١٫٧٥٠ جنيه فى اليومية العامة ورحلت للحسابات الصحيحة فى استاذ الموردين ، وسقط سهوا ترحيلها لحساب إجمالى الموردين ، كما رحلت للجانب المدين من حساب مردودات المبيعات .

ز ـ تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر ديسمبر والبالغ ٧٢٫٣٢٠ جنيه لحساب اجمالى العملاء على اساس انه ٢٧٫٣٢٠ جنيه عن طريق الخطأ .

ح ـ تم ترحيل مجموع يومية المبيعات عن شهر نوفمبر والبالغ ٦٩٫٢٣٠ جنيه لحساب المبيعات على اساس انه ٩٦٫٢٣٠ جنيه .

ط ـ تم شراء أدوات ومهمات مكتبية بمبلغ ١٫٢٠٠ جنيه وتم اثباتها على اعتبار انهما أثاث وتركيبات فى بداية العام ، ويحتسب اهلاك اثاث والتركيبات على اساس ١٠٪ سنويا ، وتعد الادوات والمهمات المكتبية من عناصر المصروفات ، ولم يتم اكتشاف هذا الخطأ حتى اول فبراير من العام التالى .

٣ ـ علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صوابا مبررا وجهة نظرك بما تراه ملائما من أمثلة عند الحاجة .

أ ـ لا تؤثر أخطاء السهو او الحذف على توازن ميزان المراجعة .

ب ــ لا تؤثر الاخطاء الفنية على توازن ميزان المراجعة حتى لو كان الخطأ يتمثل فى احلال الطرف المدين للقيد محل الطرف الدائن قيدا وترحيلا .

جـ ــ تؤدى أخطاء عكس الارقام او حذف الاصفار بالضرورة الى عدم توازن ميزان المراجعة سواء كان الخطأ فى القيد أو فى الترحيل .

د ــ يؤدى ترحيل الطرف المدين من قيد معين فى الجانب الدائن من احد الحسابات المدينة بطبيعتها بدلا من الجانب المدين من احد الحسابات الدائنة بطبيعتها الى نقص الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

هـ ــ يؤدى ترحيل الطرف الدائن من قيد معين الى الجانب المدين من احد الحسابات الدائنة بطبيعتها عن طريق الخطأ بدلا من ترحيله الى الجانب الدائن من احد الحسابات المدينة الى زيادة الجانب المدين من ميزان المراجعة عن الجانب الدائن بضعف مقدار الخطأ .

و ــ اذا جعل حساب المشتريات مدينا عن طريق الخطأ بمقدار مردودات المبيعات خلال فترة معينة فإن ذلك سوف يؤدى الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ، ونقص المبيعات الصافية بمقدار المردودات وبالتالى سوف يزداد مجمل الربح بمقدار ضعف المردودات .

ز ــ يؤدى الخطأ فى تحميل حسابات الاصول بمبالغ معينة بدلا من حسابات المصروفات الى زيادة مجمل الربح وصافى الربح بمقدار هذه المبالغ التى تم توجيهها خاطئا .

ح ــ يتم اكتشاف كل الاخطاء التى تؤثر فى حسابات الايرادات او المصروفات ، ومن ثم فى صافى الربح عن طريق ميزان المراجعة .

ط ــ اذا تم ترحيل مبلغ معين الى الجانب المدين من احد حسابات العملاء مقابل مبيعات آجلة بأقل مما هو مثبت به فى يومية المبيعات ، فإن

ذلك سوف يؤدى الى عدم توازن ميزان المراجعة حتى ولو كان قيد وترحيل الملخص الشهرى ليومية المبيعات صحيحا من حيث القيمة والتوجيه .

ى ـ تؤدى أخطاء الجمع الدورى لليوميات المساعدة والتى لا يتم اكتشافها قبل اثبات وترحيل الملخصات الشهرية لها الى عدم توازن ميزان المراجعة بمقدار الفرق بين المجموع الصحيح والمجموع الخاطىء . ويتم تصحيح هذه الاخطاء عند اكتشافها فى نهاية الفترة المحاسبية عن طريق الشطب .

## ثانيا : التمارين :

### التمرين الاول :

عند قيام مراجع حسابات احدى الشركات بمراجعة حسابات الشركة فى نهاية الفترة المحاسبية وجد الأخطاء التالية :

١ ـ سقط سهوا اثبات مشتريات مواد ومهمات صيانة بمبلغ ٢٦٠ جنيه على الحساب ، ولم تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد مواد ومهمات الصيانة المستخدمة على طريقة المخزون الدورى فى نهاية الفترة .

٢ ـ تم اثبات المتحصلات النقدية من بيع سيارة قديمة بمبلغ ٤١٨ جنيه فى يومية المقبوضات على اعتبار أنها مبيعات نقدية من البضائع ، وعولج رصيد حساب السيارة المباعة المدين بمبلغ ٦٦٨ جنيه على اعتبار انه خسائر راسمالية .

٣ ـ سقط سهوا ترحيل الطرف الدائن لقيد الملخص الشهرى ليومية اوراق القبض بمبلغ ٥٠٠ر١ جنيه لحساب اجمالى العملاء .

٤ ـ تم اثبات رفض ورقة القبض المسحوبة على العميل حسنين حسونة بمبلغ ٧٥٠ جنيه على اعتبار أنها ورقة دفع صادرة للمورد حسونة حسنين وتم الترحيل لحسابات الاستاذ على هذا الاساس ، ولا تمسك الشركة يومية خاصة لاوراق الدفع .

٥ ـ بلغ مجموع خانة الخصم النقدى المسموح به فى يومية المقبوضات عن شهر مارس ٩٢٧ جنيه ، تم ترحيلها لحساب الخصم المسموح به على اساس انها ٢٩٧ جنيه .

٦ ـ اشترت الشركة اثاث وتركيبات على الحساب بمبلغ ١٣٢ر١ جنيه فى شهر ابريل وتم اثبات العملية فى يومية المشتريات الآجلة وترحيلها على هذا الاساس ، ويبلغ الاهلاك على هذا الاثاث عن الفترة طبقا للنظام والمعدلات التى تتبعها الشركة ٨٣ جنيه .

٧ ـ لم تتم تسوية الاجور فى نهاية السنة المالية السابقة بمبلغ الاجور المستحقة فى نهايتها البالغ ٣١٢ر١ جنيه ، وقد حمل هذا المبلغ على حساب الاجور عند سداده فى بداية هذا العام .

٨ ـ وجد خطأ فى جمع يومية المشتريات خلال شهر مارس بمبلغ ١١٠ جنيه بالزيادة فى صفحة ٣٢ وعند نقل مجموع هذه الصفحة والبالغ على هذا الاساس ٦٢٠ر٧٨ جنيه نقل للصفحة التالية على اساس انه ٦٢٠ر٨٧ جنيه ، وقد تم جمع اليومية عن شهر مارس واثبات الملخص الشهرى لها والترحيل لحسابات الاستاذ بما يتضمن هذين الخطأين .

٩ ـ جعل حساب البنك مدينا بمقدار الفوائد المستحقة على قرض البنك فى نهاية العام والتى لم تسدد بعد والبالغ قدرها ٣٦٠ جنيه .

١٠ ـ تم ترحيل مجموع الخصم المكتسب من واقع الملخص الشهرى ليومية المدفوعات عن شهر مايو والبالغ ٧٢٣ جنيه للجانب المدين من حساب الخصم المسموح به بمبلغ ٧٣٢ جنيه .

**المطلوب :**

١ ـ اجراء تصحيح الاخطاء السابقة بفرض ان اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية ( لك الخيار فى اتباع طريقة التصحيح التى تراها مناسبة ) .

٢ ــ بيان اثر كل من هذه الاخطاء فى حالة عدم تصحيحها على كل من توازن ميزان المراجعة ، ومجمل الربح عن الفترة وصافى الربح عن الفترة .

٣ ــ حساب رصيد الحساب المعلق بفرض أن هذه الاخطاء لم يتم تحديد موقعها واكتشافها الا بعد اعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية .

٤ ــ اجراء القيود اللازمة لتصحيح هذه الاخطاء بفرض اكتشافها فى الفترة المحاسبية التالية .

**التمرين الثانى :**

عند قيام مراجع حسابات شركة التجارة الحديثة بعمليات المراجعة فى نهاية العام اكتشف الاخطاء الآتية :

١ ــ سقط سهوا اثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٣٦٧ جنيه من المورد حسن محمدين فى ٤/٢٥ فى يومية المشتريات ، غير أن المبلغ رحل لحساب المورد فى استاذ الموردين من واقع فاتورة المورد واذن الاستلام بمخازن الشركة .

٢ ــ تم اثبات المتحصل من ورقة القبض المسحوبة على العميل عبد الجواد فى تاريخ الاستحقاق فى يومية المقبوضات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه فى خانة العملاء وتم ترحيلها لحساب العميل على هذا الاساس .

٣ ــ رحل الطرف المدين لقيد الملخص الشهرى ليومية المبيعات عن شهر اغسطس والبالغ قدره ٦٧٨٧٠ جنيه للاستاذ العام على اعتبار أنه ٧٦٧٨٠ جنيه عن طريق الخطأ .

٤ ــ اشترت الشركة مواد تعبئة وتغليف ( مصاريف بيعية ) نقدا بمبلغ ٣٧٢٠ جنيه وقد تم اثباتها فى يومية المدفوعات على أساس أنها مشتريات بضاعة وتم ترحيلها على هذا الاساس ضمن الملخص الشهرى ليومية المدفوعات .

٥ ــ بلغ مجموع خانة الخصم النقدى المكتسب فى يومية المدفوعات عن شهر اكتوبر ٧٩٢ جنيه وقد تم ترحيل المجموع للجانب المدين من حساب الخصم النقدى المسموح به على أساس أنه ٩٧٢ جنيه عن طريق الخطأ .

٦ ـــ تم اثبات المتحصلات من الفوائد الدائنة فى يومية المقبوضات على اعتبار انها متحصلات من عملاء فى ١٢/٣٠ بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، ولم تتم تسوية الفوائد الدائنة فى حساب العملاء .

٧ ـــ وجد خطأ فى مجموع صفحة ٧٢ من يومية المبيعات بالزيادة فى الجمع خلال شهر نوفمبر بمبلغ ١٩٠ جنيه ، كما رحل مجموع صفحة ٧٤ عن نفس الشهر والبالغ ٩٨٫٧٨٠ جنيه للصفحة التالية على اعتبار انه ٨٩٫٨٧٠ جنيه . وقد استمر تجميع اليومية حتى نهاية الشهر على هذا الاساس وتم اجراء قيد الملخص الشهرى وترحيله لحسابات الاستاذ .

٨ ـــ لم يتم تسوية الايجارات المقدمه التى حصلت عليها الشركه عن ايجار احدى مبانيها للغير فى بداية العام السابق لمدة سنتين بمبلغ ٢٫٤٠٠ جنيه فى حساب الايجارات الدائنة فى نهايه العام السابق . واعتبر المبلغ كله بمثابة ايجارات دائنة فى العام الحالى .

٩ ـــ سجل المتحصل من مردودات المشتريات النقدية فى يوميه المقبوضات على اعتبار انه متحصل من مبيعات نقدية بمبلغ ٨٩٢ جنيه فى ٣/١٥ .

١٠ ـــ قبلت الشركة كمبيالة لأمر المورد عبد العليم عبد الموجود بمبلغ ٧٫٦٥٠ جنيه فى ٧/١٣ وتم اثباتها فى دفتر يومية أوراق القبض بمبلغ ٦٫٧٥٠ جنيه وتم ترحيل القيد لحساب العميل عبد الحليم عبد المقصود .

**المطلوب :**

١ ـــ اجراء تصحيح الاخطاء السابقه بفرض إن اكتشافها قد تم قبل اعداد الحسابات الختاميه والميزانية العمومية فى نهاية الفترة .

٢ ـــ بيان اثر كل من هذه الاخطاء على توازن ميزان المراجعه فى حاله عدم تصحيحها .

٣ ـــ بفرض ان هذه الاخطاء لم يمكن تحديد مصدرها حتى بداية الفترة المحاسبية التالية ، قم بحساب رصيد الحساب المعلق كما يظهر فى ميزان المراجعة فى نهاية الفترة الحالية .

٤ ـــ اجراء قيود تصحيح هذه الاخطاء بفرض انها لم تكتشف الا خلال الفتره المحاسبية التالية .

# الباب الرابع

## الجرد والتسويات الجردية

## فى ضوء القواعد المحاسبية المتعارف عليها

مقـــدمة :

تناولنا فى الباب الاول من هذا المؤلف التعريف بالمحاسبة واهدافهـــا ووظائفها والافتراضات الرئيسية التى تقوم عليها ، والمعايير والاعراف التى يتم الاسترشاد بها بصدد اداء وظائف المحاسبة فى سبيل تحقيق اهدافها . وقد تعرضنا لذلك فى ظل العلاقات التى تربط المحاســبة بفروع المعـرفة الاخرى .

ثم تناولنا فى الباب الثانى شرح وتوضيح الدورة المحاسبية فى المحاسبة المالية والتى تؤدى فى نهايتها الى التمكن من تحديد نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من ارباح أو خسائر كما ينعكس فى الحسابات الختامية ، والى التعرف على المركز المالى للوحدة كمــا تنعكس فى قائمــة المركز المالى أو الميزانية العمومية . وتناولنا بعد ذلك فى الباب الثالث الاجراءات المحاسبية الخاصة بالمشروعات التجارية والصناعية وهيكل النظام المحاسبى فى كل منهـا .

وتقع مهمة هذا الباب الرابع والاخير فى توضيح أهم القواعد والاجراءات المؤثرة فى نتائج الدورة المحاسبية كمـــا تنعكس على الحسابات الختامية والميزانية العمومية . ويطلق على هذه القواعد والاجراءات محاسبيا «الجرد والتسويات الجردية » والتى عادة ما تتم فى نهاية كل فترة محاسبية .

وتقوم خطة هذا الباب على ثلاثة فصول كالآتى :

**الفصل الاول** من الباب وهو الرابع عشر فى ترتيب الكتاب . ويتناول الجرد والتسويات الجردية للاصول النقدية ، وعـــلاقة ذلك بافتراضـــات

الاستقلال والاستمرار ؛ وتطبيق قواعده وإجراءاته فى ظل قواعد الاستحقاق والمقابلة والحيطة والحذر .

**الفصل الثانى** من الباب وهو الخامس عشر فى ترتيب الكتاب ؛ ويتناول الجرد والتسويات الجردية للاصول غير النقدية فى ظل القواعد والافتراضات بعاليــه .

**الفصل الأخير** من الباب وهو السادس عشر فى ترتيب الكتاب ويتناول الجرد والتسويات الجردية لحسابات الخصوم فى ظل ما تقدم .

# الفصل الرابع عشر

## فى

## حسابات الاصول النقدية

### ١ ـ مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الاصـول النقـديه هى تلك التى يترتب على وجودها حق للوحدة المحاسبية فى ملكية عدد من وحدات النقدية او الحصول على عدد محـدد من وحدات النقدية فى تاريخ لاحق . وتتمثل اهم عناصر الاصول النقدية فى ارصدة النقدية فى البنوك . سواء كانت فى صورة حسابات جارية او فى صورة ودائع لاجل او ودائع توفير ، وفى أرصدة النقدية فى خزائن الوحدة المحاسبية ، وفى ارصدة العملاء والمدينين والايرادات المستحقة ، وفى أوراق القبض ، وفى القروض التى تمنحها الوحدة المحاسبية للغير سواء كانت قروضا قصيرة الاجل او قروضا طويلة الاجل .

والاصول النقدية ليس لها قيمة ذاتية كامنة فيها ( ما لم تكن نقـدية ذهبية أو فضية وبالتالى فيطلق عليها الاصول الاسمية . وهى تمثل قوة شرائية متاحة او ينتظر أن تتاح مستقبلا للحصول على اصول اخرى ذات قيمة ذاتية كامنة فيها يطلق عليها الاصول الحقيقية . فالاراضى مثلا من الاصول الحقيقية طويلة الاجل لأن لها قيمة فى ذاتها، بينما القروض طويلة الاجل التى تمنحها الوحدة المحاسبية للغير هى أصول نقدية طويلة الاجل لا تنطوى على قيمة ذاتية كامنة فيها ، وانما تمثل حقا للمنشأة فى الحصول على عدد من وحدات النقدية يساوى قيمتها الاسمية فى تاريخ لاحق . وهذه النقدية لا تنتج منافع من ذاتها ولا تنطوى على منافع ذاتية كامنة فيها ، بخلاف قدرتها

الشرائية فى الحصول على اصول حقيقية نافعة . فالاصول النقدية اذن هى وسيلة حاضرة او مستقبلة للحصول على سلع أو خدمات نافعة .

وتختلف الاصول النقدية عن الاصول المتداولة فى أن الاصول النقدية لا تحتوى على اصول حقيقية مثل مخزون البضائع والخامات والمنتجات المصنوعة وشبه المصنوعة من ناحية ، كما أن الاصول النقدية لا تقتصر على الاصول قصيرة الاجل من ناحية اخرى . اما الاصول المتداولة فهى تحتوى على اصول نقدية واصول حقيقية ، والعبرة فيها انها تتحول الى نقدية Cash فى دورة عمليات واحدة او فترة محاسبية ايهما اطول .

وسوف يتناول هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية المتعلقة بالاصول النقدية بالترتيب التالى :

- حسابات النقدية بالبنوك والخزينة .
- حسابات العملاء والمدينين واوراق القبض .
- حسابات الايرادات المستحقة .
- حسابات الاقراض قصير الاجل وطويل الاجل .

ونتناول كل مما تقدم فى بند مستقل ، بعد ان نتعرف على المقصود بالجرد والتسويات الجردية .

### ٢ ـ المقصود بالجرد والتسويات الجردية :

يقصد بجرد الاصول من وجهة النظر المحاسبية عموما التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والارصدة التى تظهرها الدفاتر . ويهدف الجرد عموما الى صيانة اصول الوحدة المحاسبية ووقايتها من الاختلاس او السرقة او الضياع المادى او الضياع النفعى . ويقصد بالضياع المادى فقدان الاصل ذاته ، اما الضياع النفعى فيقصد به فقدان منفعته ومن ثم قيمته نتيجة الاهمال أو التقادم أو كلاهما . ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة

او العد أو القياس أو الوزن فى الاصول الى يكون لها وجود مادى ملموس ، او بالاقرارات والمصادقات والمستندات بالنسبة للاصول التى ليس لهـا وجود مادى ملموس مثل العملاء وأوراق القبض . كما يتم التحقق من الملكية عن طريق المستندات المثبتة لهذا الحق . اما التحقق من القيمة فيتم بالنسبة لجميع الاصول محاسبيا عن طريق التقييم طبقا لطرق معينة سوف نتناولها بقدر ملائم من التفاصيل بالنسبة لكل نوع من الاصول ، وفى ظل المبادىء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها .

ويترتب على كل عملية من عمليات الجرد ، وسواء كانت خاصة بالتحقق من الموجود أو التحقق من الملكية او التحقق من القيمة ، فى كثير من الاحيان ضرورة اجراء تسويات حتى يتطابق الرصيد الذى يجب ان يظهر بالدفاتر مع ذلك الموجود فعلا . وتسمى هذه التسويات « تسويات جردية » لأنها تنتج عن عمليات الجرد . كما أن معظم التسويات الجردية الناتجة عن التحقق من القيمة تكون تطبيقا لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات فى ظل وجود عمليات مستمرة كما سبق وتعرضنا لذلك فى الباب الثانى من هذا المؤلف .

وحتى تتحقق صيانة الاصول وحمايتها من الاختلاس والسرقة والضياع فيلزم ان يتوافر ما يسمى محاسبيا بنظام محكم للضبط والرقابة الداخلية . ويتضمن هذا النظام القواعد والاجراءات الواجب اتباعهـا بصـدد تداول الاصول داخل الوحدة المحاسبية وبينها وبين الغير . وقد تكون هذه الرقابة مستندية عن طريق المستندات المثبتة للتداول ، أو ادارية عن طريق تحديد مسئولية الافراد فيما يتعلق باجراءات التداول ، وتوضيح سلطات كل منهم فى هذا الشأن . ويدرس نظام الضبط والرقابة الداخلية وموضوعة تفصيلا فى الدراسات اللاحقة لمواد المراجعة الداخلية والخارجية .

ويهدف الجرد الى التحقق من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية فى صيانة الاصول وحمايتها بالاضافة الى تحقيق عددا من المبادىء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها . والتى من اهمهـا المقـابلة السليمة للايرادات بالمصروفات ، والاستحقاق المحاسبى ، والحيطة والحذر

هذا ويمكن أن يتم الجرد بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد المستمر ، كما يمكن أن يتم مرة واحدة فى نهاية الفترة المحاسبية ويسمى بنظام الجرد الدورى . وقد سبق لنا أن تعرفنا على كل منهما بصدد معالجة مشتريات البضائع فى المشروعات التجارية فى الفصل الثامن ، حيث تتفق طريقة المخزون المستمر مع الجرد المستمر وتتفق طريقة المخزون الدورى مع الجرد الدورى . ويمكن للوحدة المحاسبية ان تطبق نظام الجرد المستمر على بعض الاصول ، وخاصة منها ما قل عدده وارتفع ثمنه ، وتطبق نظام الجرد الدورى على البعض الآخر ، وخاصة منها ما كثر عدده وقل ثمنه .

### ٣ ـ الجرد والتسويات النقدية بالخزينة والبنوك :

النقدية بالخزينة هى العملات الورقية والمعدنية الموجودة بالخزينة فى لحظة معينة، اما النقدية فى البنوك فهى العملات الورقية والمعدنية المودعه فى خزائن البنوك فى صورة حسابات جارية او ودائع او توفير . والحساب الجارى هو نقدية لدى البنك وتخص الوحدة المحاسبية ويحق لها التصرف فيها فى اى وقت عن طريق اصدار اوامر كتابية الى البنك على ورقة تسمى شيك ، اما النقدية المودعة فى البنك كوديعة فعادة لا يحق للمنشأة او الوحدة المحاسبية التصرف فيها الا بشروط معينة يحددها البنك وخاصة انها ترتبط بأجل ، فاذا انتهى الاجل يحق للوحدة المحاسبية التصرف فيها . وقد يتم هذا التصرف بشيكات وخاصة اذا نقل المبلغ المودع فى دفاتر البنك من حساب

الوديعة الى الحساب الجارى . ويعتبر الحساب الجارى وديعة جارية . اى يحق للمنشأة المودعة التصرف فيها فى اى وقت دون الارتباط بأجل .

ويلزم ان يتوافر فى تظام الضبط والرقابة الداخلية للنقدية بعض المواصفات العامة التى نذكر اهمها دون تفضيل فيما يلى :

١ ـ يجب فصل وظيفة مسئولية حيازة النقدية وتداولها عن وظيفة امساك دفاتر وسجلات النقدية ، ذلك حتى يصعب تزوير السجلات والدفاتر بهدف اختلاس النقدية .

٢ ـ يجب فصل وظيفة تحصيل النقدية عن وظيفة صرف النقدية ، بحيث لا يقوم نفس الفرد بالوظيفتين معا فى آن واحد ، والا زاد احتمال الخطأ وضياع النقدية ولو بحسن نية .

٣ ـ يجب ايداع جميع المتحصلات النقدية يوميا بالبنك كما هى ، كما يجب عدم صرف نقدية الا عن طريق شيكات ، ويستثنى من ذلك صندوق السلفة المستديمة الذى منه يتم الصرف نقدا كما سوف يرد فيما بعد .

٤ ـ يجب الفصل بين سلطة من له حق توقيع الشيكات ومن يقوم بوظيفة امساك دفاتر وسجلات الشيكات الصادرة .

٥ ـ يجب استخدام وسائل التسجيل الآلى للمتحصلات النقدية اذا كانت هذه العمليات متعددة ومستمرة يوميا عن طريق استخدام آلات تسجيل النقدية Cash Registers ، وعلى ان تتم مطابقة مجموع سجل المتحصلات على شريط الآلة مع الموجود من النقدية فعلا بمعرفة فرد من ادارة الحسابات بخلاف المسئول عن سجلات النقدية .

٦ ـ يجب أن تكون سلطات اعتمادات الصرف النقدى او الشيكات مركزة على عدد محدود من الافراد كما يفضل مشاركة شخصين فى اعتماد الصرف كلما كبر حجم المشروع او الوحدة المحاسبية .

٧ – يجب الفصل بين سلطة اعتماد الصرف وسلطة توقيع الشيكات.

٨ – يجب التحقق من صحة مستندات الصرف قبل اعتماد الصرف ، كما يجب التأشير على المستندات بالصرف بمجرد توقيع الشيك حتى لا تتكرر عملية الصرف لنفس المستندات .

٩ – يجب ان تكون الشيكات مسلسلة الارقام ويجب التأشير على الشيكات التالفة بتأشيرة « ملغاة » وابقائها فى مسلسلها فى دفتر الشيكات.

١٠ – يجب ان يتم تسجيل النقدية الواردة فى سجل المتحصلات لدى الصراف فور استلامها اذا لم تستخدم آلات تسجيل النقدية كما يجب أن يتم تسجيلها فى دفتر المتحصلات فى ادارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل ، كما يجب تسجيل الشيكات الصادرة فى سجل الشيكات الصادرة فور توقيعها كما يجب تسجيلها فى دفتر المدفوعات بادارة الحسابات يوما بيوم وبالتفصيل.

١١ – يجب مطابقة رصيد النقدية فى البنك مع الرصيد الظاهر فى دفاتر الوحدة المحاسبية بمجرد ورود كشف الحساب من البنك واعداد مذكرة التسوية اللازمة . ويفضل ان يتم الاتفاق مع البنك على اعداد كشف حساب على فترات دورية متقاربة عادة ما تكون شهرية .

**٣ – ١ : جرد وتسوية النقدية بالخزينة :**

يتم جرد النقدية بالخزينة عن طريق التفنيط الى فئات متجانسة من العملات الورقية والمعدنية ثم عد كل فئة عدا سليما ثم تحديد اجمالى عدد وحدات النقدية من كل الفئات بصفة مجتمعة . وحتى تتحقق فعالية هذا الاجراء فانه بالنسبة للنقدية يجب ان يتم على فترات متقاربة جدا ويفضل فى كثير من الاحيان أن تكون يومية واذا لم يتم الجرد يوميا فيلزم أن يكون مفاجئا بحيث لا يخطر به من يقع فى اختصاصه حيازة النقدية وتداولها. ويتم الجرد بمعرفة لجنة تمثل فيها ادارة الحسابات ولا يمثل فيهـا من يمسك

دفاتر وسجلات النقدية أو من يقع فى اختصاصه حيازة النقدية وتداولها ، كما يجب تغيير تشكيل اللجنة على فترات متقاربة وغير منتظمة .

وعندما يتم جرد وعد النقدية بالخزينة وتحديد وحدات الموجود منها يتم مطابقة هذا الرصيد بالرصيد الظاهر فى الدفاتر المحاسبية لحساب الخزينة ، فاذا وجد فرق بين رصيد النقدية الفعلى الموجود بحيازة أمين الخزينة عن الرصيد الدفترى وكان الاخير صحيحا فيلزم تسوية الفرق ليتطابق الرصيد الفعلى مع الرصيد الدفترى .

وبالرغم من العناية الفائقة فى تداول النقدية فانه عادة ما تحدث اخطاء من جانب امين الخزينة تؤدى الى وجود اختلافات فى الرصيد الفعلى عن الرصيد الدفترى . فقد يخطىء أمين الخزينة فى عد النقدية المستلمة من العملاء مثلا ، أو يخطىء فى حساب الباقى أو عد الباقى وما الى ذلك ، أضف الى ذلك أن كسور العملات الصغيرة عادة ما يتغاضى عنها العملاء أو امين الخزينة او كلاهما لعدم ابطاء سير العمل أو لسبب آخر . وعادة ما تحدد كل منشأة حدودا معينة لما يمكن ان يترتب على هذه الظروف من عجز او زيادة فى الرصيد الفعلى للنقدية عن الرصيد الدفترى . ويراعى عند تحديد هذه الحدود أن يتساوى مقدار العجز مع مقدار الزيادة على مدى الفترة المحاسبية . واذا وقع العجز والزيادة فى هذه الحدود فعادة لا يقع على امين الخزينة اية مسئولية ، ويلزم تسوية العجز أو الزيادة ليتطابق الرصيد الفعلى مع الرصيد الدفترى . ويتم ذلك بتخصيص حساب للعجز والزيادة فى رصيد النقدية يفتح لهذا الغرض .

فاذا فرض مثلا انه قد تم جرد الخزينة فى يوم ١٩٨٥/٥/١٣ ووجد هناك عجز فى الرصيد الفعلى عن الدفترى يبلغ ـــر٣ جنيه فان قيد التسوية اذا كان العجز فى حدود المسموح به يكون كالآتى :

| ٣ر — | ٣ر — | من د/العجز والزيادة فى النقدية<br>الى د/النقدية بالخزينة | ١٩٨٥/٥/١٣ |
|---|---|---|---|

لما اذا كان العجز يزيد عن حدود المسموح ، فانه عادة يجعل أمين الخزينة مدينا بالزيادة حتى تتحدد المسئولية عن العجز بصفة قاطعة ، وتتحدد اجراءات تسوية الموضوع . فاذا وجد أن العجز فى يوم ١٩٨٥/٦/٢٧ قد بلغ ٣٧ر جنيها بينما الحد المسموح به لذلك اليوم هو ٤ر٥ جنيه فيكون قيد تسوية العجز كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين : | |
| ٤ر٥ | | د/العجز والزيادة فى النقدية | ١٩٨٥/٦/٢٧ |
| ٣٢ر٥ | | د/المدينين (حساب شخصى باسم أمين الخزينة ) | |
| | ٣٧ | الى د/النقدية بالخزينة | |

وعادة ما يتحدد العجز المسموح به كنسبة مئوية من جملة متحصلات اليوم أو الفترة ، كأن يتحدد بمقدار $\frac{1}{4}$ ٪ أو $\frac{1}{2}$ ٪ مثلا على حسب طبيعة العمليات التى ينتج عنها تحصيل نقدية والخبرة السابقة فى هذا الشأن .

كما يرتبط عادة قيد العجز والزيادة باثبات نتيجة عمليات التحصيل او السداد اليومية فى خزينة الوارد او فى خزينة الصادر (والتى عادة ما تخصص لأغراض محددة ) .

فاذا بلغت جملة المبيعات النقدية للعملاء فى يوم ٨٥/٧/٢٣ مبلغ ٩٧٠ جنيها مثلا وبلغت جملة المتحصلات النقدية من عملاء عن مبيعات آجلة سابقة ٦٣٠ جنيها ، ووجد أن النقدية الموجودة بالخزينة فى نهاية اليوم تبلغ ١٥٩٦ جنيها ، ولم تكن المنشأة تمسك دفترا مساعدا للمقبوضات ، فان القيد فى نهاية اليوم والذى يتضمن اثبات العجز اذا كان فى حدود السماح يكون كالآتى :

| ١٥٩٦ | | | من مذكورين : | |
|---|---|---|---|---|
| | | | ح/النقدية بالخزينة | ١٩٨٥/٧/٢٣ |
| | | | ح/العجز والزيادة فى النقدية | |
| | | | الى مذكورين : | |
| | | ٦٣٠ | ح/العملاء | |
| | | ٩٧٠ | ح/المبيعات | |

اما اذا كانت المنشأة تمسك دفترا مساعدا للمقبوضات ، فان كلا من جانبى الدفتر لابد وان يشتمل على خانة اضافية ، الاولى فى الجانب المدين لاثبات العجز ، والثانية فى الجانب الدائن لاثبات الزيادة ، ويتم اثبات العجز او الزيادة فى اليومية العامة مع الملخص الدورى أو الشهرى لمجاميع اليومية كما أشرنا فى الباب السابق .

وتتم تسوية الزيادة فى الرصيد الفعلى للنقدية عن الدفترى بقيود عكسية لما سبق ، وذلك علما بأن الزيادة كلها تسوى فى حساب العجز والزيادة بغض النظر عن حد السماح ، ثم يتم تقصى أسباب تعدى الزيادة هذا الحد ، ويسوى الوضع طبقا لنتيجة هذا التقصى .

فاذا وجد أن رصيد الخزينة فى نهاية يوم ٨٥/٩/٢٤ مثلا قد بلغ ٣٤٦٧ جنيها فى الوقت الذى بلغت المبيعات النقدية لليوم ٢٣٠٠ جنيه والمتحصلات من العملاء قد بلغت ١١٦٠ جنيها ، ولا توجد متحصلات اخرى ، فان القيد يكون كالآتى :

| ٣٤٦٧ | | من ح/النقدية بالخزينة | ١٩٨٥/٩/٢٤ |
|---|---|---|---|
| | | الى مذكورين : | |
| | ١١٦٠ | ح/العملاء | |
| | ٢٣٠٠ | ح/المبيعات | |
| | ٧ | ح/العجز والزيادة فى النقدية | |

وذلك بصرف النظر عن حد السماح الذى قد يكون مثلا $\frac{١}{١٠}$ ٪ اى

مليم جنيه
مبلغ ٣٫٤٦٧ .

ويراعى ان حساب العجز والزيادة يسوى فيه كل من العجز والزيادة معا ، بما يؤدى الى اجراء المقاصة بين مجموع العجز ومجموع الزيادة خلال الفترة المحاسبيه . واذا ظل بهذا الحساب رصيد الى نهاية الفترة المحاسبية فانه يقفل فى الحسابات الختامية ضمن المصروفات المتنوعة اذا كان مدينا ، وضمن الايرادات المتنوعة اذا كان دائنا .

هذا وما يطبق على خزينة الوارد يطبق على خزينة الصادر (المنصرف) – اذا وجد – بخلاف خزينة السلفة المستديمة كما سيرد فى التفريعة التالية غير أن حـ/النقدية بالخزينة يكون دائنا بقيمة المدفوعات والعجز ، كما يكون دائنا بقيمة المدفوعات ناقصا الزيادة .

**٣ – ٢ : خزينة ( او صندوق ) المصروفات النثرية :**

سبق أن أوضحنا ضرورة تركيز عمليات صرف النقدية عن طريق الشيكات تخفيضا لاحتمالات الاختلاس والتزوير ، وذلك فيما عدا المصروفات النثرية الصغيرة ، التى تستثنى من هذه القاعدة ، نظرا لتكرارها اليومى وصغر قيمتها النسبية ، ومن أمثلة هذه المصروفات شراء طوابع البريد والدمغة ، مصاريف ارسال البرقيات ، مصاريف اصلاح احدى الآلات الكاتبة ، شراء كميات صغيرة وعاجلة من الادوات الكتابية والمطبوعات وما الى ذلك . ولا شك ان تحرير شيكات بمثل هذه المبالغ الصغيرة عادة ما يكون غير عملى ، وغير مقبول من وجهة نظر المستحق للنقدية ، كما انه مكلف للمنشأة او الوحدة المحاسبية . ولذلك تلجأ المشروعات الى انشاء خزينة للمصروفات النثرية يودع فيها مبلغا محددا يكفى لتغطية هذه المصروفات لفترة معينة ويكون مسئولا عنها امين لها ، ويقوم الامين بالصرف على هذه البنود النثرية بواقع مستندات سليمة ومعتمدة خلال الفترة المعينة ، ثم يقدم هذه المستندات فى نهاية الفترة او عندما يقارب المبلغ على النفاد ليستعيض ما تم صرفه .

فاذا فرضنا مثلا أن منشأة شعيد الغلبان قد اختارت عبد الواحد الكحيان ليكون امينا لصندوق السلفة المستديمة ويبدا بمبلغ ١٠٠ جنيه اعتبارا من أول يناير ١٩٨٥ فانه يتحرر شيك باسم عبد الواحد الكحيان بهذا المبلغ ليحصل على قيمته من البنك . ويقوم الكحيان بالصرف من المبلغ خلال شهر يناير على العناصر المحدد صرفها من السلفة بواقع المستندات المؤيدة للصرف ، ولنفرض ان الكحيان قد حصل قيمة الشيك من البنك واودع المبلغ فى خزينته الصغيرة وقام خلال شهر يناير بصرف التالى :

| | مليم جنيه | التاريخ |
|---|---|---|
| طوابع بريد ودمغة | ١١ر٣٧٥ | ٣ /١/ ١٩٨٥ |
| دبابيس ابرة وكلبس | ٥ر٢١٥ | ٩ /١/ ١٩٨٥ |
| أجرة تلغراف للخارج | ١١ر١٦٥ | ١٣/١/ ١٩٨٥ |
| صندوق قمامة بلاستيك | ٤ر١٢٠ | ١٧/١/ ١٩٨٥ |
| ٣ علبة كربون | ٦ر٣٣٥ | ٢٢/١/ ١٩٨٥ |
| ٢ دواية حبر لمكتب المدير | ١ر٢٠٠ | ٢٧/١/ ١٩٨٥ |
| مصاريف انتقال | ٤ر٢٥٠ | ٢٨/١/ ١٩٨٥ |
| ادوات كتابية ومطبوعات | ٢٧ر٢٠٠ | ٣٠/١/ ١٩٨٥ |
| الجملة : من واقع المستندات المرفقة | ٧٠ر٨٦٠ | |

مليم جنيه

وطبقا لذلك يكون المبلغ المتبقى لدى الكحيان ٢٩ر١٤٠ فاذا فرضنا أيضا انه وجد بجرد المبلغ عجزا قدره ١٦٠ مليما ، فان الكحيان يستعيض السلفة بشيك على البنك بالمبلغ المنصرف زائدا العجز المسموح به حتى يصبح لديه من جديد مبلغ ١٠٠ جنيه .

وتكون القيود اللازمة لاثبات هذه العمليات فى دفتر اليومية كالآتى :

عند تحرير الشيك للكحيان وانشاء السلفة :

| ١٠٠ | | من ح/النقدية بخزينة النثرية ـ طرف الكحيـــان | ١٩٨٥/١/١ |
|---|---|---|---|
| | ١٠٠ | الى ح/النقدية بالبنك جارى | |

عند تقديم مستندات الصرف وجرد الرصيد وتحديد العجز وتحرير شيك الاستعاضة :

| | | من مذكورين : | |
|---|---|---|---|
| ٧٠٫٨٦٠ | | ح/ المصروفات العموميـة . مصـاريف متنوعة | |
| ٠٫١٦٠ | | ح/العجز والزيادة فى النقدية | ١٩٨٥/١/٣٠ |
| | ٧١٫٠٢٠ | الى ح/النقدية بالبنك ـ جارى | |
| | | استعاضة سلفة الكحيان بشيك رقم... | |

ويظهر القيدين السابقين فى يومية المدفوعات فى حالة وجودها . كما يقوم امين خزينة المصروفات النثرية بامساك سجل خاص لاثبات المنصرف من عهدته والذى من واقعه والمستندات المؤيدة يتم اعداد كشف المنصرف للاستعاضة على فترات دورية او عندما توشك السلفة على الانتهاء .

## ٣ ـ ٣ : تسوية حساب النقدية بالبنك :

عادة ما تقوم كل منشأة بفتح حساب او حسابات جارية لها فى احد البنوك او عدد من البنوك لتودع فيها النقدية التى تتحصل لديها من مصادر التحصيل النقدى المختلفة ولتودع فيها ما تحصل عليه من شيكات سداد الحسابات عن طريق الشيكات من عملائها أو من الغير مقابل الوفاء بالتزاماتهم قبل المنشأة. وتقوم المنشأة بالصرف من هذا الحساب او الحسابات عن طريق الشيكات . ولا شك فى ان الالتجاء الى البنوك بصدد ما تقدم فيه حماية للمنشأة من ضياع أو سرقة او اختلاس النقدية السائلة لديها كما أنه من أهم مقومات الرقابة الداخلية الفعالة على النقدية كما سبق أن ذكرنا .

وعندما تقوم المنشأة بايداع النقدية او الشيكات فى حسابها الجارى

فى البنك ، فانها تحرر بما تقوم بايداعه قسيمة ايداع توضح تفاصيل النقدية والشيكات المودعة من اصل وصورة ، يحتفظ البنك بالاصل ويؤشر على الصورة بما يفيد استلام المرفقات من نقدية وشيكات لايداعها فى الحساب الجارى للمنشأة لديه . وتعتبر هذه الصورة مستند القيد الذى يجعل به حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب النقدية بالخزينة دائنا بالمبالغ النقدية وحساب العملاء أو حساب أوراق القبض أو حساب المدينين او غير ذلك دائنا بقيمة الشيكات الواردة من كل والمودعة فى البنك للتحصيل .

ويتم الصرف من الحساب الجارى بناء على شيكات محرره باسم المستحق او المستفيد الذى يتوجه للبنك لصرفها أو يقوم بايداعها فى حسابه الجارى فى بنكه لتحصيلها من البنك المسحوب عليه لصالحه . ويتقاضى البنك مقابل هذه الخدمات مصاريف وعمولات ، كما يتقاضى أثمان دفاتر الشيكات التى تطلبها المنشأة بما عليها من دمغات كما يتقاضى تكاليف اعداد وارسال كشف بحساب المنشأة لديه على فترات شهرية ، والذى يقوم البنك بارساله للمنشأة لكى تراجعه وتتأكد من سلامته ومطابقة رصيد البنك بدفاترها مع رصيدها لدى البنك كما يظهر فى كشف الحساب . وعندما تقوم المنشأة بتحرير شيك لحساب مستفيد معين ، فانها تجعل حساب المستفيد أو حساب السلعة أو الخدمة التى تم تحرير الشيك وفاء بقيمتها مدينا مقابل جعل حساب النقدية بالبنك ــ جارى دائنا ، وعندما يقوم البنك بخصم اية مصروفات مستحقة له من الحساب الجارى للمنشأة لديه ، فانه عادة يخطر المنشأة بذلك باشعار خصم عن طريق البريد وعندما يرد المنشأة هذا الاشعار تقوم بجعل حساب مصاريف البنك مدينا وحساب النقدية بالبنك جارى دائنا .

وعندما يرد للمنشأة كشف حساب البنك عن الشهر فهو عادة يظهر

رصيدا لحساب المنشأة الجارى لديه يختلف عن رصيد الحساب الظاهر فى دفاتر المنشأة . ويرجع ذلك لاختلاف توقيت اثبات الشيكات التى تسحبها المنشأة على حسابها الجارى لدى البنك عن تاريخ اثبات البنك لها عند تقديمها للصرف ، ولاختلاف توقيت اثبات مصاريف البنك فى دفاتر البنك عن تاريخ اثباتها فى دفاتر المنشأة لورودها بالبريد ، وتتحقق صحة كل من الرصيدين بالرغم من اختلافهما عن طريق اعداد مذكرة التسوية التى تؤدى الى تطابق الرصيدين اجرائيا ، وتنطوى مذكرة التسوية على استكمال اثبات العمليات التى قام احد الطرفين باثباتها ولم يتم اثباتها لدى الطرف الآخر ، وذلك على ورقة خارج المجموعة الدفترية . وتعد هذه الورقة وسيلة هامة لمتابعة اثبات هذه العمليات فى كل من دفاتر المنشأة وفى دفاتر البنك . ويظهر كشف حساب البنك رصيد أول المدة كما ظهر كرصيد لآخر المدة فى الكشف السابق ، ثم الايداعات التى قامت بها المنشأة وتواريخها ، والشيكات التى تدمت للصرف وتم صرفها وأرقامها وتواريخ صرفها (وليس تاريخ تحريرها) ، ومصروفات البنك التى خصمت من الحساب ، وعادة ما يرفق بالكشف ( فى البلاد المتقدمة ) الشيكات المنصرفة بعد الغائها بمعرفة البنك ، بالاضافة الى صور من اشعارات الخصم والاضافة التى اثرت فى رصيد الحساب لدى البنك .

ويقتضى اعداد مذكرة التسوية مطابقة كشف حساب البنك مع حساب البنك فى دفاتر المنشأة وتحديد العناصر الظاهرة فى أحدهما وغير الظاهرة فى الآخر ، وعن طريق المعالجة الحسابية الشكلية لهذه العناصر يمكن التوصل لأحد الرصيدين من الرصيد الآخر . ولنفرض مثلا أن رصيد الحساب الجارى بالبنك فى دفاتر منشأة السعادة فى ١٩٨٥/١/٣١ قد بلغ ٧٩٦٠ جنيها ، بينما ظهر الرصيد فى كشف حساب البنك فى نفس التاريخ بمبلغ ٨٤٢٢ جنيها . وعند فحص حساب البنك فى دفاتر المنشأة والمقارنة بكشف الحساب وجدت الاختلافات التالية :

| البيان | ظاهرة فى دفاتر المنشأة وغير ظاهرة بالكشف<br>مليم جنيه | ظاهرة بالكشف وغير ظاهرة بالحساب<br>مليم جنيه |
|---|---|---|
| ١ ـ شيكات مرسلة للبنك للتحصيل عن طريق البريد | ـــر١٣٦٠ | |
| ٢ ـ مصاريف كشف الحساب عن الشهر | | ١ر٥٠٠ |
| ٣ ـ كمبيالة محصلة لحساب المنشأة | | ـــ ر٨٠٠ |
| ٤ ـ شيك رقم ٤٥٣٢ لأمر المورد حسنين بتاريخ ١/٢٥ | ٧٢٠ر٥٠٠ | |
| ٥ ـ قيمة دفتر شيكات | | ـــ ر٣ |
| ٦ ـ فوائد على سندات محصلة لحساب المنشأة | | ـــ ر٣٠٦ |
| ٧ ـ رصيد أول يناير | ـــ ر٦٣٩٠ | ـــ ر٧٤٤٠ |

وبتفحص مذكرة التسوية لشهر ديسمبر وجد الآتى :

| | |
|---|---|
| ـ شيكات أرقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ لحساب الموردين لم تظهر فى كشف الحساب بمبلغ | ـــ ر١٠٥٠ |
| ـ مصاريف كشف الحساب | ١ر٥٠٠ |
| ـ كمبيالة محصلة لحساب المنشأة ولم تثبت فى حساب البنك بالدفاتر | ـــ ر٣٥٠ |

وقد ورد الشيكان ٤٥١١ ، ٤٥١٧ فى كشف الحساب عن شهر يناير .

وتبدأ عمليات التسوية واعداد المذكرة بالتحقق من تطابق الرصيد فى مذكرة التسوية فى نهاية الفترة السابقة ، ففى المثال بعاليه نبدأ بالتحقق من :

ـ ورود الشيكات ارقام ٤٥١١ ، ٤٥١٧ ، بجملة قيمتها ١٠٥٠ جنيه
في كشف الحساب عن يناير لان عدم ورودها في كشف ديسمبر ادى الى
زيادة الرصيد في الكشف عن الدفاتر بهذا المبلغ .

ـ التحقق من ان مصاريف كشف حساب ديسمبر والتى خصمت من
حساب المنشأة فى البنك بواقع الكشف ولم تثبت فى حساب البنك فى الدفاتر
قد تم اثباتها بجعل حساب مصاريف البنك مدينا وحساب النقدية بالبنك جارى
دائنا . وذلك لان عدم اثبات ذلك فى الدفاتر يؤدى الى زيادة رصيد البنك
فى الدفاتر عن الرصيد الوارد فى الكشف عن ديسمبر .

ـ التحقق من اثبات تحصيل الكمبيالة فى حساب البنك فى الدفاتر لان
عدم اثباتها يجعل الرصيد فى كشف الحساب يزيد بالقيمة وهى ٣٥٠ جنيه .
ويتم الاثبات بجعل حساب النقدية بالبنك مدينا وحساب أوراق القبض برسم
التحصيل دائنا ويؤدى عدم اثبات اى من هذه العمليات فى دفاتر المنشأة
أو عدم ورودها بالكشف الى استمرار اختلاف رصيد اول الفترة بقيمة ما لم
يتم اثباته او ما لم يرد بالكشف أو كلاهما .

ويلاحظ ان الفرق بين الرصيدين فى أول يناير هو مبلغ ١٠٥٠ جنيه
والذى يمثل قيمة الشيكين الواردين فى كشف البنك عن يناير وهذا يعنى
ان مصاريف كشف الحساب وتحصيل لكمبيالة قد تم اثباتها فى دفاتر المنشاه
فى نهاية ديسمبر .

وتتخذ مذكرة التسوية عن شهر يناير الشكل الموضح بالصفحة التالية :

ويراعى انه بالامكان البداية برصيد الحساب كما هو وارد بالدفاتر
للوصول الى الرصيد كما هو وارد بالكشف . وكل ما فى الامر أن تصبح
الاضافات بعاليه خصومات فى هذه الحالة كما تصبح الخصومات اضافات

| البيان | مليم جنيه | مليم جنيه |
|---|---|---|
| الرصيد فى ٨٥/١/٣١ كما هو وارد فى كشف حساب البنك | | ـــ ر٨٤٢٢ |
| **يضاف مدفوعات واردة بالكشف وغير مثبتة فى الدفاتر :** | | |
| مصاريف كشف الحساب | ٥٠٠ر١ | |
| قيمة دفتر شيكات | ـــ ر٣ | |
| **يضاف شيكات مرسلة للتحصيل ولم ترد بالكشف** | ٠٠٠ر١٣٦٠ | |
| جملة الاضافات | | ٥٠٠ر١٣٦٤ |
| رصيد الكشف المعدل بالاضافات | | ٥٠٠ر٩٧٨٦ |
| **يخصم متحصلات واردة بالكشف وغير مثبتة فى الدفاتر :** | | |
| كمبيالة محصلة لحساب المنشاة | ـــ ر٨٠٠ | |
| فوائد سندات حكومية | ـــ ر٣٠٦ | |
| **يخصم شيكات صادرة ولم تصرف بعد :** | | |
| شيك رقم ١٥٣٢ لأمر المورد حسنين | ٥٠٠ر٧٢٠ | |
| جملة الخصومات | | ٥٠٠ر١٨٢٦ |
| الرصيد كما هو ظاهر بالدفاتر | | ـــ ر٧٩٦٠ |

( عليك أن تعيد هذه المذكرة مبتدئا بالرصيد الدفترى ) . وبعد اتمام مذكرة التسوية والتحقق من تطابق الرصيدين يصبح من الواجب اثبات ما يلزم من تسويات فى دفاتر المنشاة تمشيا مع ما هو وارد فى كشف حساب البنك مادام صحيحا . ذلك بالضرورة حتى تظهر دفاتر المنشاة اصولها بالقيمة الواجبة محاسبيا ، كما تتحمل كل فترة بمصروفاتها . وتستفيد بايراداتها تحقيقا لمبدأ المقابلة السليمة بين الايرادات والمصروفات .

ويتحقق ذلك عن شهر يناير بالنسبة للايرادات والمصروفات ، وفى نهايته بالنسبة للاصول ( والخصوم ان وجدت فى المذكرة ) باثبات القيود الآتية ، وترحيلها لحسابات الاستاذ قبل الاقفال فى الحسابات الختامية واعداد الميزانية ( بفرض اعدادها فى ١٩٨٥/١/٣١ ) .

| مليم جنيه | مليم جنيه | |
|---|---|---|
| ٥٠٠ر٤ | | من ح/مصاريف البنك |
| | ٥٠٠ر٤ | الى /النقدية بالبنك جارى |
| | | مصاريف الكشف وقيمة دفتر شيكات |
| ـــر١١٠٦ | | من ح/النقدية بالبنك جارى |
| | | **الى مذكورين :** |
| | ـــ ر٨٠٠ | ح/أوراق قبض برسم التحصيل |
| | ـــ ر٣٠٦ | ح/الفوائد الدائنة على سندات الحكومة |

ويظهر رصيد النقدية بالبنك فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١/٣١ بمبلغ

مليم جنيه

٥٠٠ر٩٠٦١ ، وهو الرصيد الذى يصل اليه حساب النقدية بالبنك جارى بالدفاتر بعد ترحيل القيدين السابقين . ويقفل حساب مصاريف البنك وحساب الفوائد الدائنة فى الحسابات الختامية (حساب الارباح والخسائر) .

**٤ ـ جرد وتسوية حسابات العملاء والمدينين وأوراق القبض :**

تمثل أرصدة حسابات العملاء المبالغ المستحقة للوحدة المحاسبية مبل الغير نتيجة سياسة بيع منتجاتها أو بضائعها لهؤلاء بالاجل . وتمثل أرصدة المدينين المبالغ المستحقة قبل الغير نتيجة معاملاتهم مع الوحدة المحاسبية و اصول بخلاف المنتجات والبضائع . اما ارصدة اوراق القبض فتمثل مستحقات الوحدة المحاسبية قبل الغير والمثبتة بأوراق تجارية .

وينطوى جرد هذه الاصول النقدية كما سبق ان ذكرنا على التحقق من الوجود والملكية والقيمة بما يتفق والارصدة الظاهرة فى الدفاتر . وعادة

ما يتم التحقق من وجود وملكية ارصدة العملاء والمدينين عن طريق المصادقات . والمصادقة هى خطاب ترسله الوحدة المحاسبية أو مراجع حساباتها الى العميل او المدين يفيد بمبلغ الرصيد المدين للعميل او المدين فى دفاتر الوحدة فى تاريخ معين ، ويطلب مراجعة العميل أو المدين لهذا الرصيد على دفاتره ، وافادة الوحدة المحاسبية أو المراجع بأية اختلافات ان وجدت . واذا لم توجد اية اختلافات فيطلب مصادقة العميل او المدين على الخطاب واعادته بالتالى فى مظروف معنون ومدفوع البريد عادة ما يكون مرفقـــا بالخطاب . وتعنى اعادة هذا الخطاب المصادق عليه من العميل أو المدين اقرار الاخير بصحة مبلغ مديونيته للوحدة المحاسبية فى التاريخ الموضح فى الخطاب . اما فى حالة وجود اختلافات فانه يلزم القيـــام بتســوية هــذه الاختلافات بعد التحقق من مبرراتها واسبابها بمعرفة الوحدة المحاسبية . ويتم تناول هذه الامور بصورة مفصلة فى الدراسات اللاحقة .

ويتطلب التحقق من قيمة أرصدة العملاء والمدينين وأوراق القبـض للتأكد من امكانية تحصيل هذه المبالغ فى تواريخ استحقاقها اللاحقة دون نقصان . بمعنى توافر القدرة لدى المدين على الوفاء وتوافر حسن النيـة فى الوفاء . فاذا وجد اى شك فى قدرة العميل أو المدين على الوفاء بمستحقات الوحدة المحاسبية لديه ، او قام اى شك فى حسن نيته فى هذا الصدد فانه يصبح من الواجب الاحتياط لهذا الشك عند تحديد قيمـة أرصـدة العملاء والمدينين التى تظهر فى الميزانية العمومية فى نهاية الفترة المحاسبية . ويتم ذلك عادة بالنسبة للعملاء والمدينين عن طريق تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها ، وعن طريق اعدام الديون المؤكد عدم تحصيلها .

**٤ ـ أ ـ الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها :**

تعتبر المعاملات الآجلة من مقومات النشاط التجارى والصناعى بصفة عامة . ويترتب على ذلك ان تقوم المنشآت والشركات بشراء مستلزماتها من

السلع والخدمات من مورديها بالاجل ، كما تقوم ببيع انتاجها ، أو بضائعها او خدماتها لعملائها بالاجل . واذا كان لوحدة محاسبية أن تتبع سياسة البيع الآجل فهى لابد وان تضع فى اعتبارها عند وضع هذه السياسة : بالاضافة الى تنشيط مبيعاتها ، السمعة التجارية لعملائها المستفيدين من هذه السياسة ، وفترة الائتمان التى تمنح لكل منهم ، او لهؤلاء العملاء بصفة مجمعة . غير ان الرياح كثيرا ما تأتى بما لا تشتهى السفن ، وكثيرا ما تفقد الوحدة المحاسبية بعض مستحقاتها قبل عملائها ومدينيها نتيجة ظروف غير متوقعة او لم تأخذ فى الحسبان عند وضع سياسة البيع الآجل لهؤلاء العملاء. فبعض العملاء قد يعسر نتيجة ظروف غير محتسبة رغم حسن سمعته التجارية ، كما ان المنشأة قد تخطىء فى تقدير سمعة وقدرة بعض عملائها بما يؤدى الى فقدانها لجزء من مستحقاتها قبلهم ، او لكل مستحقاتها قبل بعضهم فى بعض الاحيان .

وتقتضى المقابلة السليمة للايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بكل ما يتعلق بها من مصروفات ، او ما ينتج عن نشاطها من خسائر ، ضرورة تحميل الفترة التى تستفيد بالايرادات الناتجة عن البيع الآجل بالخسائر المحتملة نتيجة هذه الايرادات . وبالاضافة الى ذلك ، فقد جرى العرف المحاسبى على اتباع قاعدة الحيطة والحذر فيما يتعلق بأية خسائر محتملة والاحتياط لها وتحميلها لايرادات الفترة المحاسبية التى يقوم فيها هذا الاحتمال . وتقتضى قاعدة الحيطة والحذر ان تؤخذ كل الخسائر المحتملة فى الحسبان عند قيام احتمالها ، ولا تؤخذ اية ارباح محتملة فى الحسبان الى ان تتحقق فعلا .

ويتطلب تقييم ارصدة العملاء والمدينين طبقا لهذه القواعد ضرورة التعرف على ثلاثة انواع من الديون هى الديون المشكوك فيها ، والديون المؤكد عدم تحصيلها او المعدومة ، والديون الجيدة . والديون الجيدة هى

الديون المؤكد تحصيلها فى تواريخ استحقاقها . أما الديون المشكوك فيها فهى تلك التى يحتمل عدم تحصيل جزء منها . والديون المعدومة هى الديون التى يتأكد عدم تحصيلها فى اى تاريخ لاحق مقبول .

ويجب أن تستنزل الديون المعدومة من أرصدة العملاء والمدينين . ويتوقف الطرف المقابل على طريقة المعالجة . اما الديون المشكوك فيها فيحتاط للجزء الذى يقدر عدم تحصيله منها بتكوين مخصص لهذا الغرض . وسوف نتناول الديون المشكوك فيها أولا ثم نتناول الديون المعدومة بعد ذلك .

**٤ ــ أ ــ ١ ــ الديون المشكوك فيها وطرق تحديد قيمة المخصص :**

تترتب الديون المشكوك فى تحصيلها على قيام ظواهر أو بوادر تشير الى عدم قدرة بعض العملاء أو المدينين على الوفاء بالتزاماتهم قبل الوحدة المحاسبية . فتحرير بروتستو لأحد العملاء او المدينين نتيجة تخلفه عن الوفاء بقيمة ورقة تجارية فى تاريخ استحقاقها مثلا تعتبر من هذه البوادر او الظواهر . كما أن تخلف احد العملاء أو المدينين عن سداد رصيد حسابه المدين فى دفاتر الوحدة المحاسبية لفترة طويلة يشكك فى امكانية تحصيل هذا المبلغ . كما أن شائعات اختلال المركز المالى لأحد العملاء أو المدينين او اعساره فى الاوساط التجارية تعتبر من العوامل المثيرة للشك والقلق عن امكانية تحصيل ما يستحق للوحدة المحاسبية لديه . ويترتب على كل هذه العوامل أو الظواهر أو بعضها ضرورة التحسب لما قد تؤدى اليه نتائجها من خسائر محتملة تنتج عن الشك فى امكانية تحصيل بعض ارصدة العملاء أو المدينين . ويتم تحقيق ذلك بتكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بعد تقدير القيمة المقدرة لذلك .

ويتم تقدير مخصص الديون المشكوك فيها لأرصدة العملاء بعدد من

الطرق نذكر منها ثلاث . فقد يقدر المخصص كنسبة مئوية من صافى المبيعات الآجلة ، أو قد يقدر المخصص كنسبة مئوية من ارصدة العملاء ، كما قد يتم تقدير المخصص بفحص ارصدة العملاء وتحديد الجيد منهـا والمشـكوك فى تحصيلها عن طريق ما يسمى بتحديد أعمار حسابات العملاء Aging of Accounts Receivable .

وتقوم طريقتى النسبة المئوية على اساس ان خبرة الوحدة المحاسبية فى الفترات السابقة ينتظر أن تمتد للمستقبل فيما يختص بالديون المشكوك فيها . فلو وجد على مدار عدة فترات محاسبية سابقة مثلا ان $\frac{١}{٢}$ ٪ من المبيعات الآجلة عادة ما يتحقق عدم تحصيلها فى المتوسط ، فتأخذ هذه النسبة كأساس لحساب مخصص الديون المشكوك فيها للمبيعات الآجلة عن الفترة المحاسبية الحالية . فاذا بلغت المبيعات الآجلة مثلا لشركة السمر التجارية خلال السنة المالية المنتهية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت نسبة الديون التى أعدمت خلال السنوات السابقة $\frac{٣}{٤}$ ٪ تقريبا من المبيعات الآجلة لتلك السنوات ، فانه يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها من مبيعات ١٩٨٥ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ( $٤٠٠٠٠٠ \times \frac{٣}{٤} \times \frac{١}{١٠٠}$ ) . ويكون القيد اللازم لاثبات تسوية رصيد العملاء بتوسيط المخصص كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٠٠٠ | | من ح/مصروفات الديون المشكوك فيها | |
| | ٣٠٠٠ | الى/مخصص الديون المشكوك فيها | ١٩٨٥/١٢/٣١ |

واذا بلغ رصيد العملاء فى ٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه مثـلا ، فيظهر هذا الرصيد فى الميزانية ( فى الاصول المتداولة ) مخصوما منه مخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، ليتبقى رصيد الديون الجيدة بمبلغ ٣٧٠٠٠ جنيه .

واذا تم تحديد مقدار المخصص المرغوب كنسبة مئوية من أرصدة العملاء . فان الخبرة السابقة تكون هى المحدد الاساسى لهذه النسبة . فاذا وجد فى المثال بعاليه ان خبرة شركة السمر فى السنوات السابقة اظهرت

عدم تحصيل ٥ر٧٪ من ارصدة العملاء مثلا ، فان تحديد المخصص المطلوب لسنة ١٩٨٥ يتم بضرب هذه النسبة فى رصيد اجمالى العملاء للحصول على قيمة المخصص . اى ان رصيد المخصص المطلوب = ٤٠٠٠٠ × ٧و٥ / ١٠٠ = ٣٠٠٠ جنيه . ويتم اجراء نفس قيد التسوية السابق لتكوين المخصص .

اما طريقة تحديد اعمار حسابات العملاء فهى نقوم عادة على دراسة مفصلة لرصيد حساب كل عميل من العملاء وحركة الرصيد خلال الفترة المحاسبية ، وطول الفترة الزمنية التى انقضت دون تغير هذا الرصيد او دون سداد مكوناته . ويتم اجراء تحليل اعمار ارصدة العملاء بالاهتداء بسياسة وشروط الائتمان وما يتحدد فيها من فترة ائتمان . فاذا كانت فترة الائتمان الممنوحة للعملاء ه ثلاثة شهور مثلا ، فيتم تحليل ارصدة العملاء الى فئات على الوجه الآتى مثلا :

| اسم العميل | الرصيد | أرصدة أنقضى عليها مدة بالشهور(١) | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | اقل من ٣ | من ٣ الى ٦ | من ٦ الى ٩ | أكثر من ٩ |
| سامى الفهلوى | ١١٤٣ | | ١١٤٣ | | |
| حسين عبد الحميد | ٤٥٦٠ | ٤٥٦٠ | | | |
| السيد الونش | ١٥٧ | | | ١٥٧ | |
| سعيد الكرش | ١٦٢٠ | ١٦٢٠ | | | |
| عوض الطحش | ٩٥٧ | | | | ٩٥٧ |
| ابراهيم البهلوان | ٢٥٠ | | ٢٥٠ | | |
| المجموع | ٤٠٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ | ٤٥٠٠ | ١٥٠٠ | ٢٠٠٠ |
| احتمال التحصيل | | ٪ ١٠٠ | ٪ ٩٠ | ٪ ٥٠ | ٪ ١٠ |

(١) افترضنا ان فترة الائتمان هى ثلاثة شهور ، وعادة ما تتحدد فئات الاعمار بمضاعفات فترات الائتمان . فاذا كانت فترة الائتمان شهر ، فتتحدد الفئات الاربعة بعاليه كالآتى : اقل من شهر ( اى لم يحن موعد استحقاقها ) ، من شهر الى شهرين ، من شهرين الى ثلاثة ، اكثر من ثلاثة اشهر ، وبالقياس على ذلك لفترات الائتمان الاقصر والاطول .

وتتحدد احتمالات التحصيل من واقع الخبرة السابقة ايضا . ويطلق على الديون التى يكون احتمال تحصيلها ١٠٠٪ ديون جيدة ، والديون التى يساوى احتمال تحصيلها او يزيد عن ٥٠٪ ديون عادية ، والديون التى يقل احتمال تحصيلها عن ٥٠٪ ديون رديئة . ويتم تحديد المخصص بضرب كل فئة من الفئات فى المتمم الحسابى لاحتمال التحصيل كالآتي :

| الفئة | القيمة | احتمال التحصيل | متمم احتمال التحصيل | مقدار المخصص |
|---|---|---|---|---|
| | جنيه | | | جنيه |
| الاولى | ٣٢٠٠٠ | ١٠٠٪ | صفر | صفر |
| الثانية | ٤٥٠٠ | ٩٠ ٪ | ١٠٪ | ٤٥٠ |
| الثالثة | ١٥٠٠ | ٥٠ ٪ | ٥٠٪ | ٧٥٠ |
| الرابعة | ٢٠٠٠ | ١٠ ٪ | ٩٠٪ | ١٨٠٠ |
| المجموع | ٤٠٠٠٠ | | | ٣٠٠٠ |

ويتم تكوين المخصص بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه بجعل حساب الديون المشكوك فيها ( وهو من المصروفات ) مدينا وحساب مخصص الديون المشكوك فيها ( وهو حساب مقابل لحسابات العملاء ) دائنا .

ويراعى أن الطريقة الاولى ( نسبة من صافى المبيعات الآجلة ) يتحدد بمقتضاها المبلغ الواجب اضافته لرصيد المخصص ، بمعنى أنه اذا بلغ رصيد المخصص قبل تسوية الديون المشكوك فيها لسنة ١٩٨٥ مثلا ٥٠٠ جنيه ( وهو المتبقى من المخصص المكون فى السنوات السابقة ) وتحدد مقدار الديون المشكوك فيها كنسبة مئوية من مبيعات سنة ١٩٨٥ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، فان رصيد المخصص بعد اجراء قيد التسوية يصبح ٣٥٠٠ جنيه. أما الطريقتين الثانية ( نسبة مئوية من ارصدة العملاء ) والثالثة (تحليل الاعمار) فان المبلغ الذى يتحدد بمقتضى اى منهما يمثل الرصيد المرغوب فى حساب المخصص . فاذا كان رصيد المخصص بمبلغ ٥٠٠ جنيه قبل التسوية وتحدد

مبلغ الديون المشكوك فيها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، فيكون قيد التسوية بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه ليصل رصيد المخصص للمبلغ المرغوب وهو ٣٠٠٠ جنيه .

ويرجع السبب فى ذلك الى ان رصيد المخصص الذى يتكون كنسبة من المبيعات الآجلة يكون مرتبطا بمبيعات السنة الذى كون فيها ، أما المخصص المكون كنسبة مئوية من أرصدة العملاء أو عن طريق تحليل أعمار ارصدة العملاء فهو يرتبط برصيد اجمالى العملاء فى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الذى يتم تقييم ارصدة حسابات العملاء فيه .

**٤ ـ ١ ـ ٢ ـ الديون المعدومة وعلاقتها بحسابات العملاء وحساب المخصص :**

عندما يتحقق اعدام دين أثناء الفترة المحاسبية فانه يصبح من الواجب تخفيض ارصدة العملاء او ارصدة المدينين بما تم اعدامه على حسب الاحوال. ويمكن ان يتم اثبات الاعدام بتوسيط حساب للديون المعدومة أو عن طريق استخدام مخصص الديون المشكوك فيها مباشرة .

واذا تم توسيط حساب الديون المعدومة ، فانه يجعل مدينا بما يتم اعدامه من ديون خلال الفترة المحاسبية مقابل جعل الحساب المختص فى حسابات العملاء ( واجمالى العملاء ) أو فى حسابات المدينين دائنا . أما اذا تم استخدام حساب المخصص مباشرة ، فيجعل حساب المخصص مدينا عند اعدام الدين مقابل جعل الحساب المختص فى حسابات العملاء أو المدينين دائنا . ولا شك فى ان توسيط حساب للديون المعدومة يفضل على الاستخدام المباشر للمخصص ، لانه يمكن الادارة من التعرف على مقدار الديون التى يتم اعدامها خلال العام بصورة صريحة دون الحاجة الى جهود اضافية ، وهو امر تهتم به الادارة لاغراض وضع سياسة وشروط الائتمان واجراء التعديلات اللازمة عليها .

وسوف نتابع التحليل على اساس توسيط حساب للديون المعدومة .

ولنفرض المثال التالى لتوضيح المعالجة المحاسبية للديون المعدومة وعلاقتها بمخصص الديون المشكوك فيها وتسوية ارصدة العملاء .

بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك فيها فى ١٩٨٥/١/١ فى شركة ابو الفتوح التجارية مبلغ ٢٨٠٠ جنيه . وفى ١٩٨٥/١/١٥ افلس العميل عبد التواب الذى بلغ رصيده ٢٤٥٠ جنيه وكان نصيب الشركة من حصيلة تصفية ممتلكات العميل ١٦٥٠ جنيه . وفى ١٩٨٥/٣/٢٧ توقف العميل سعيد عن سداد كمبيالة مسحوبة عليه بمعرفة الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وحمل بمصاريف البروتستو والاتعاب والمصاريف القضائية التى بلغت ٣٥ جنيه . واشهر افلاسه وبلغ نصيب الشركة من حصيلة التصفية ٥١٥ جنيه فى ٦/٢٥ ، وفى ١٩٨٥/٩/٢٩ هرب العميل عوضين الى الخارج بعد ان هرب جميع ممتلكاته . وكان رصيده المدين فى دفاتر الشركة ٧٩٠ جنيه ، وتقوم شركة ابو الفتوح بحساب مخصص الديون المشكوك فيها على اساس ½٪ من المبيعات الآجلة ، والتى بلغت فى سنة ١٩٨٥ مبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه.

ويتم اثبات الديون المعدومة خلال العام بتوسيط حساب الديون المعدومة فى دفتر اليومية العامة لشركة ابو الفتوح بالقيود التالية :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | من مذكورين : | | |
| ١٦٥٠ | | حـ/النقدية | | ٨٥/١/١٥ |
| ٨٠٠ | | حـ/الديون المعدومة | | |
| | ٢٤٥٠ | الى حـ/العملاء ــ العميل عبد التواب | | |
| | | اثبات افلاس عبد التواب ونصيبنا فى التفليسة . | | |

| مدين | دائن | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ١١٠٥ | | من حـ/العملاء ـ العميل سعيد | ٨٥/٣/٢٧ |
| | | **الى مذكورين :** | |
| | ١٠٠٠ | حـ/اوراق القبض | |
| | ١٥ | حـ/مصاريف البروتستو والمصاريف القضائية . | |
| | | توقف سعيد عن سداد الكمبيالة وتحميله بالمصاريف . | |
| | | **من مذكورين :** | |
| ٥١٥ | | حـ/النقدية | ٨٥/٦/٢٥ |
| ٥٠٠ | | حـ/الديون المعدومة | |
| | ١٠١٥ | الى / العملاء ـ العميل سعيد | |
| | | افلاس سعيد ونصيبنا فى التفليسة | |
| ٧٩٠ | | من حـ/الديون المعدومة | ٨٥/٩/٢٩ |
| | ٧٩٠ | الى / العملاء ـ العميل عوضين | |
| | | اعدام رصيد عوضين لهروبه وتهريب ممتلكاته . | |

ويظهر حساب الديون المعدومة فى دفاتر شركة ابو الفتوح عن سنة ١٩٨٥ على الوجه التالى :

| منه | | | حـ/الديون المعدومة | | | لـه |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٨٠٠ | الى/العملاء ـ عبد التواب | ١/١٥ | | | | |
| ٥٠٠ | الى/العملاء ـ سعيد | ٦/٢٥ | | | | |
| ٩٧٠ | الى/العملاء ـ عوضين | ٩/٢٩ | | ٢٠٩٠ | رصيد | ١٢/٣١ |
| ٢٠٩٠ | | | | | | |

واذا كان مخصص الديون المشكوك فيها يتكون كنسبة مئوية من صافى المبيعات الآجلة ، فان حساب الديون المعدومة يقفل فى حساب المخصص فى نهاية الفترة المحاسبية . ويتم ذلك للمثال الجارى بالقيد التالى :

| مدين | دائن | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ٢٠٩٠ | | من حـ/مخصص الديون المشكوك فيها | |
| | ٢٠٩٠ | الى حـ/الديون المعدومة | ٨٥/١٢/٣١ |

وبترحيل هذا القيد الى الحساب بحاليه ولحساب المخصص يتم اقفال حساب الديون المعدومة .

ويتم تكوين ما يقابل الديون المشكوك فيها عن سنة ١٩٨٥ كنسبة مئوية من المبيعات كالآتى :

القيمة المطلوبة لمقابلة الديون المشكوك فيها عن العام = ٥٤٠٠٠٠ × $\frac{١}{٢}$

× $\frac{١}{١٠٠}$ = ٢٧٠٠ جنيه . ويتم تعلية حساب المخصص بالقيمة كالآتى .

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٧٠٠ | | من ح/الديون المشكوك فيها | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ٢٧٠٠ | الى ح/مخصص الديون المشكوك فيها | |

ويظهر حساب المخصص فى ١٩٨٥/١٢/٣١ بعد اجراء قيد التسوية السابق ، وبعد ترحيل قيد اقفال حساب الديون المعدومة فيه على الشكل التالى :

منه — ح/مخصص الديون المشكوك فيها — له

| منه | | | له | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠٩٠ | الى ح / الديون المعدومة | ١٢/٣١ | ٢٨٠٠ | رصيد | ٨٥/ ١/ ١ |
| ٣٤١٠ | رصيد | ١٢/٣١ | ٢٧٠٠ | من ح/الديون المشكوك فيها | ٨٥/١٢/٣١ |
| ٥٥٠٠ | | | ٥٥٠٠ | | |

أما اذا كان تقدير الديون المشكوك فيها يتم على اساس نسبة معينة من ارصدة العملاء او عن طريق تحليل اعمار هذه الارصدة ، فان المعالجة المنطقية تختلف الى حد ما عما تقدم من حيث علاقة الديون المعدومة والديون المشكوك فيها بالمخصص. فلو فرضنا ان شركة ابو الفتوح بعاليه تقوم بتقدير المبلغ اللازم لمقابلة الديون المشكوك فيها بنسبة ٥٪ من ارصدة العملاء . ولو فرضنا ان رصيد حساب اجمالى العملاء فى ٨٥/١٢/٣١ قد بلغ ٥٢٧٠٠

جنيه ، فان رصيد المخصص الواجب أن يظهر مخصوما من حساب العملاء فى الميزانية يجب ان يساوى ٢٦٣٥ جنيه ( ٥٢٧٠٠ × ٥٪ ) ويترتب على ذلك ان المبلغ الذى يحمل لحساب الديون المشكوك فيها سوف يساوى : الرصيد المطلوب فى نهاية الفترة ــ ( الرصيد فى بداية الفترة ــ الديون المعدومة خلال الفترة ) . أى يساوى : ٢٦٣٥ ــ ( ٢٨٠٠ ــ ٢٠٩٠ ) = ٢٦٣٥ ــ ٧١٠ = ١٩٢٥ جنيه .

ويكون قيد التسوية كالآتى ( على اساس استمرار اقفال حساب الديون المعدومة فى حساب المخصص ) .

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٩٢٥ | | من ح/الديون المشكوك فيها | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ١٩٢٥ | الى ح/مخصص الديون المشكوك فيها | |

ويظهر حساب المخصص فى هذه الحالة على الوجه التالى :

منه — ح/مخصص الديون المشكوك فيها — له

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ٢٠٩٠ | الى ح / الديون المعدومة | ١٢/٣١ | ٢٨٠٠ | رصيد | ١/ ١/ ٨٥ |
| ٢٦٣٥ | رصيد | ١٢/٣١ | ١٩٢٥ | من ح/الديون المشكوك فيها | ٨٥/١٢/٣١ |
| ٤٧٢٥ | | | ٤٧٢٥ | | |

هذا ويلاحظ انه فى ظل توسيط حساب للديون المعدومة واقفاله فى حساب المخصص ان الذى يظهر فى حساب الارباح والخسائر هو رصيد حساب الديون المشكوك فيها ، ولا يظهر حساب الديون المعدومة فى حساب الارباح والخسائر . والواقع ان هذه هى المعالجة المنطقية التى تتفق مع قاعدة المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات وقاعدة الحيطة والحذر . ذلك لان الديون التى يتم اعدامها خلال الفترة المحاسبية عادة ما تكون ناشئة فى فترة او فترات محاسبية سابقة ، وتم الاحتياط لها حينئذ بتكوين المخصص

لمقابلتها ، وليس من المنطقى فى ظل هذه الظروف أن يتحمل حساب الارباح والخسائر للفترة الحالية بالديون المعدومة الناتجة عن معاملات فترات سابقة ، وخاصة اذا كان قد تم الاحتياط لذلك فى هذه الفترات (١) .

**٤ ـ ١ ـ ٣ ـ الديون المبعوثة وزيادة رصيد المخصص عن المطلوب لمقابلة الديون المشكوك فيها :**

قد تقرر المنشأة اعدام دين أحد العملاء أو المدينين لقيام الدليل الكافى على عدم امكانية تحصيله ، ثم تفاجأ بعد مرور فترة زمنية بقيام العميل بسداد المبلغ المستحق عليه لتحسن ظروفه المالية ورغبة منه فى استعادة الثقة فى سمعته التجارية . فلو فرضنا مثلا ان العميل عوضين فى المثال السابق قد قرر العودة الى ارض الوطن وسداد التزاماته واعادة بناء سمعته التجارية ، ومن ثم قام بسداد مبلغ ٧٩٠ جنيه الذى كانت شركة ابو الفتوح قد قامت باعدامه ، فان المبلغ يطلق عليه فى هذه الحالة دينا مبعوثا ، أو دينا معدوما مستردا . وتقوم الشركة فى ظل هذه الظروف بمعالجة الوضع طبقا لعلاقة تاريخ استرداد الدين بالفترة المحاسبية التى تم اعدامه فيها . فاذا تم استرداد الدين خلال الفترة المحاسبية التى تم اعدامه فيها ، فان المعالجة المحاسبية السليمة تكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٧٩٠ | | من ح/العملاء ـ العميل عوضين | تاريخ الاسترداد |
| | ٧٩٠ | الى ح/الديون المعدومة | |
| | | الغاء اعدام دين عوضين | |
| ٧٩٠ | | من ح/النقدية | تاريخ الاسترداد |
| | ٧٩٠ | الى ح/العملاء ـ العميل عوضين | |
| | | اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضين | |

---

(١) من المعالجات المحاسبية المستقرة اقفال حساب الديون المعدومة فى حساب الارباح والخسائر ، ثم تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها للمقدار المطلوب عن طريق حساب الارباح والخسائر . غير أن هذه المعالجات غير منطقية ولا تتفق وقاعدة المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات فى ظل افتراض استقلال الفترات المحاسبية .

اما اذا تم استرداد الدين المعدوم فى فترة محاسبية لاحقة لتلك التى تم اعدامه فيها ، فان حساب الديون المعدومة يكون قد تم اقفاله فى حساب المخصص للفترة التى تم اعدام الدين فيها ، وتصبح المعالجة المحاسبية المقبولة ( وان كانت ليست بالافضل ولكنها الايسر على هذا المستوى المبدئى من الدراسة ) كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٧٩٠ | | من ح/العملاء ــ العميل عوضين | تاريخ الاسترداد |
| | ٧٩٠ | الى ح/مخصص الديون المشكوك فيهــا | |
| | | الغاء اعدام دين عوضين الذى تم فى الفترة السابقة | |
| ٧٩٠ | | من ح/النقدية | تاريخ الاسترداد |
| | ٧٩٠ | الى ح/العملاء ــ العميل عوضين | |
| | | اثبات تحصيل الرصيد المستحق على عوضــين | |

كما قد تقوم الوحدة المحاسبية فى بعض الاحيان بالمغالاة فى تقدير قيمة الديون المشكوك فيها بما يؤدى الى تكوين مخصص بمبالغ تزيد عن اللازم فى فترات محاسبية معينة ، ثم تكتشف الوحدة المحاسبية ذلك فى فترات محاسبية تالية . فلو فرضنا مثلا أن رصيد مخصص الديون فى ١٩٨٥/١/١ فى دفاتر منشأة التجارة ظهر بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه ، وبلغت الديون المعدومة خلال العام ١٣٥٠ جنيه ، وبلغ رصيد العملاء فى ٨٥/١٢/٣١ بمبلغ ٢٤٥٠٠ جنيه وتتبع المنشأة طريقة تكوين مخصص للديون بما يعادل ٥٪ من أرصدة العملاء . ففى هذه الحالة يصبح الرصيد المطلوب فى ٨٥/١٢/٣١ هو ١٢٢٥ جنيه ( ٢٤٥٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ ) ، بينما الرصيد الظاهر بالمخصص بعد تحميله بما تم اعدامه من ديون فى عام ١٩٨٥ هو ٤٢٥٠ جنيه ( ٥٦٠٠ ــ ١٣٥٠ ) . ويلزم فى هذه الحالة تخفيض رصيد المخصص ( بجعله مدينا ) بمبلغ ٣٠٢٥ ليصبح الرصيد ١٢٢٥ جنيه . والمعالجة السليمة لذلك هى ان يجعل حساب المخصص مدينا وحساب الارباح المحجوزة دائنا بمبلغ ٣٠٢٥ جنيه . ويمكن

بدلا من حساب الارباح المحجوزة جعل حساب أرباح سنوات سابقة دائنا ، حيث يقفل هذا الحساب فى حساب الأرباح والخسائر لسنة ١٩٨٥ بهذا الاسم . وبالرغم من ذلك فمن المعالجات المحاسبية الشائعة جعل حساب المخصص مدينا وحساب الارباح والخسائر دائنا بالمبلغ ( وهو ٣٠٢٥ جنيه فى المثال الجارى ) .

**٤ ـ ا ـ ٤ ـ القيمة الاسمية لارصدة العملاء والمدينين والقيمة الحالية لهما ومخصص الخصم النقدى المسموح به :**

القيمة الاسمية لارصدة العملاء والمدينين هى القيمة المنتظر أن تتحصل فى تواريخ استحقاقها اللاحقة ، أما القيمة الحالية لهذه الارصدة فهى النقدية التى يمكن الحصول عليها فى حاضر تاريخ اعداد الميزانية من هذه الارصدة لو تم تحويلها جميعا الى نقدية فى ذلك التاريخ . وتختلف القيمتان بمقدار الفائدة على هذه الارصدة منذ تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق أو التحصيل الفعلى لها . والواقع ان القيمة السليمة لارصدة العملاء والمدينين فى تاريخ الميزانية هى قيمتها الحالية وليس قيمتها الاسمية . غير أن العرف المحاسبى قد جرى على اظهار هذه الارصدة بقيمتها الاسمية بعد خصم المقدار المشكوك فى تحصيله منها فى صورة مخصص الديون المشكوك فيها . هذا ولن نجادل فى هذا الموضوع على هذا المستوى المبدئى من الدراسة .

...

واذا كانت سياسة البيع الآجل التى تتبعها المنشاة تقضى بمنح العملاء خصما نقديا مقابل تعجيل الدفع عن تاريخ الاستحقاق ، فأن رصيد العملاء فى تاريخ الميزانية لا يظهر ما سوف يتم تحصيله فعلا حتى باستبعاد الديون المشكوك فى تحصيلها اذا كان بعض العملاء مازال امامه فرصة للاستفادة من الخصم النقدى . وقد ترغب المنشاة او الوحدة المحاسبية فى ظل هذه الظروف فى اظهار رصيد العملاء بالمقدار النقدى المتوقع تحصيله فعلا فى المستقبل ، الامر الذى يوجب تكوين مخصص للخصم النقدى المسموح به .

وعادة ما يكون هذا المخصص لنسبة من الديون الجيدة التى يتوقع أن تستفيد من هذا الخصم . فلو بلغ رصيد العملاء لمنشاة رشيد فى ٨٥/١٢/٣١ مثلا ٢٤٠٠٠ جنيه منها ٧٥٪ ديون جيدة ، ومن هذه الديون الجيدة ينتظر أن يستفيد ١٠٪ بخصم نقدى مسموح به بواقع ١٪ فان مقدار المخصص يتحدد كالآتى :

$$٢٤٠٠٠ \times \frac{٧٥}{١٠٠} \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{١}{١٠٠} = ١٨٠ \text{ جنيه}$$

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٨٠ | | من ح/الخصم النقدى المسموح به | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ١٨٠ | الى ح/مخصص الخصم النقدى المسموح به | |

ويقفل حساب الخصم النقدى المسموح به فى حساب الارباح والخسائر ، بينما يطرح مخصص الخصم النقدى من ارصدة العملاء طرحا شكليا فى الميزانية العمومية ، وعندما يقوم هؤلاء العملاء بالسداد المبكر فى السنة المالية التالية ويستفيدون من الخصم فان قيد التحصيل يكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين : | |
| ١٦٢٠ | | ح/النقدية | ١٩٨٥/١/٥ مثلا |
| ١٨٠ | | ح/مخصص الخصم النقدى المسموح به | |
| | ١٨٠٠ | الى ح/العملاء | |

ولا شك أن هذه المعالجة تنطوى على عيوب جوهرية اهمها ان الخصم النقدى الذى كون له المخصص تحملت به فترة محاسبية لم تستفيد من تعجيل الدفع الذى تم فى الفترة المحاسبية التالية (١) .

---

(١) تقتضى المعالجة السليمة حساب المخصص على المدة المنقضية حتى تاريخ نهاية السنة المالية من مدة السماح المقررة للحصول على الخصم بالنسبة لجميع ارصدة العملاء التى لم تنتهى مدة السماح المقررة لحصولهم على الخصم . ويتطلب ذلك عمليات حسابية كثيرة ومعقدة تتاتى من ضرورة تحليل رصيد كل عميل وتحديد الفواتير التى لم تنقضى عليها مدة السماح بعد وحساب الخصم عن المدة المتبقية ولذلك يفضل عدم تكوين هذا المخصص فى الاصل .

٤ ــ ب ــ جرد وتسوية اوراق القبض ومخصص قطع اوراق القبض :

يتم التحقق من وجود اوراق القبض عن طريق جرد هذه الاوراق او التحقق من المستندات الدالة على وجودها اذا لم تقع فى حيازة المنشاة . وينطوى حساب اوراق القبض الذى يظهر رصيده فى الميزانية على اوراق القبض المحتفظ بها فى خزائن المنشاة للتحصيل، وعلى تلك المودعة فى البنك للتحصيل ، وعلى تلك المودعة فى البنك برسم التامين . اما اوراق القبض المقطوعة او المحولة للغير فهى ليست ملكا للمنشاة وان كانت مسئوليتها قائمة فى حالة عدم تحصيل هذه الاوارق فى تواريخ استحقاقها .

اما قيمة اوراق القبض الواجب ظهورها فى الميزانية فهى تتوقف على عاملين : الاول هو مدى الثقة فى تحصيل القيمة الاسمية لهذه الاوراق فى تواريخ استحقاقها ، والثانى هو طول الفترة الزمنية من تاريخ الميزانية حتى تاريخ الاستحقاق . فاذا قام شك فى امكانية تحصيل احدى الاوراق او بعضها لسوء المركز المالى للمسحوب عليه او المدين ، فانه يصبح من الواجب الاحتياط لذلك بتكوين مخصص لاوراق القبض المشكوك فى تحصيلها ، على نفس نمط ونهج مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

اما طول الفترة الزمنية بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستحقاق فهو يؤدى الى اختلاف القيمة الاسمية لاوراق القبض عن قيمتها النقدية الحالية فى تاريخ الميزانية . واذا كانت المنشاة قد اعتادت على قطع او خصم بعض اوراق القبض فى البنك للحصول على قيمتها نقدا قبل موعد استحقاقها ، فانه قياسا على ذلك يمكن القول بامكانية تكوين مخصص لقطع او خصم اوراق القبض التى لم تقم المنشاة بقطعها فعلا فى تاريخ الميزانية . ويتم ذلك على افتراض ان جميع اوراق القبض قد تم خصمها وتحولت الى نقدية ، وحساب فوائد ومصاريف القطع وتكوين المخصص على هذا الاساس .

فاذا افترضنا مثلا ان رصيد اوراق القبض الظاهرة فى ميزان المراجعة قد بلغ ١٢٠٠٠ جنيه يتكون من ثلاثة كمبيالات ، الاولى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تستحق بعد شهرين من تاريخ الميزانية والثانية بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تستحق بعد ثلاثة شهور والثالثة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تستحق بعد اربعة شهور ، وكان معدل الخصم والمصاريف ١٢٪ سنويا ، فان مخصص القطع يتم حسابه كالآتى :

الكمبيالة الاولى : ٥٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٢/١٢ = ١٠٠ جنيه

الكمبيالة الثانية : ٣٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٣/١٢ = ٩٠ جنيه

الكمبيالة الثالثة : ٤٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٤/١٢ = ١٦٠ جنيه

المخصص المطلوب : **٣٥٠ جنيه**

ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

| مدين | دائن | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| ٣٥٠ | | من حـ/مصاريف خصم (قطع) اوراق قبض | ١٢/٣١ |
| | ٣٥٠ | الى حـ/مخصص خصم (قطع) اوراق القبض | |

ويعلى رصيد مصاريف القطع بمبلغ ٣٥٠ جنيه ثم يقفل فى حساب الارباح والخسائر . ويطرح رصيد المخصص طرحا شكليا من رصيد اوراق القبض فى الميزانية .

وعندما يتم تحصيل اوراق القبض بقيمتها الاسمية فى الفترة المحاسبية التالية ، فان حساب المخصص يجعل مدينا وحساب الفوائد الدائنة يجعل دائنا . اما اذا خصمت هذه الاوراق او بعضها فعلا فى الفترة المحاسبية التالية ، فان حساب المخصص يجعل مدينا بمصاريف الخصم ( القطع ) وما تبقى فيه بعد ذلك بعد التحصيل الفعلى لهذه الاوراق يقفل فى حساب الفوائد الدائنة .

ويلاحظ ان تقويم اوراق القبض فى الميزانية بقيمتها الحالية ( اى بخصم مخصص القطع من قيمتها الاسمية ) لا يتسق مع معالجة ارصدة العملاء

بقيمتها الاسمية . غير ان العرف المحاسبى قد جرى على اظهار ارصدة العملاء بقيمتها الاسمية فى كل الاحوال ، واظهار اوراق القبض بقيمتها الحالية فى بعض الاحوال .

**٤ ــ جـ ــ ارصدة العملاء والمدينين وأوراق القبض والارصدة الشاذة للعملاء فى الميزانية :**

تظهر ارصدة العملاء والمدينين واوراق القبض فى الميزانية كل فى بند مستقل فى مجموعة الاصول المتداولة ، ومطروح من كل منها الحسابات المعاكسة ، اى حسابات المخصصات المقابلة لكل ، واذا وجدت ارصدة شاذة لبعض العملاء ، كأن يقوم بعض العملاء بالدفع مقدما قبل استلام البضاعة او الخدمة ، فان هذه الارصدة الشاذة يجب أن لا تظهر فى جانب الاصول ، حيث تؤدى الى تخفيض الارصدة المدينة للعملاء بمقدار الارصدة الشاذة ( الدائنة ) وهو أمر غير سليم لسببين : الاول أن رصيد العملاء فى الميزانية لن يظهر المستحقات الفعلية للمنشأة فى ذمة عملائها حيث لا يجوز المقاصة بين حساب عميل وآخر الا برضاء العميلين ، وهذا أمر مستبعد ، والثانى ان الارصدة الشاذة للعملاء تعنى مديونية المنشأة لهؤلاء الافراد وليس العكس . وبالتالى فيجب أن تظهر الارصدة الشاذة للعملاء فى جانب الخصوم فى الميزانية بين الالتزامات قصيرة الاجل .

ولتوضيح كيفية العرض فى الميزانية ، نفرض ان ميزان المراجعة بعد الجرد والتسويات لمنشأة الفلاح فى ٨٥/١٢/٣١ قد اظهر الارصدة التالية : عملاء ٣٧٥٠٠ جنيه ، مدينين ١١٣٥٠ جنيه ، أوراق قبض ٩٦٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ٧٤٠٠ جنيه ، مخصص قطع اوراق قبض ٣١٦ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ــ عملاء ١٤٥٠ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ــ مدينين ٣٥٠ جنيه ، مخصص اوراق قبض مشكوك فى تحصيلها ٦٥٠ جنيه ، كما انه بفحص ميزان مراجعة استاذ العملاء وجد ان مجموع الارصدة الدائنة يبلغ ٣٠٥٠ جنيه . وتظهر هذه الارصدة فى الميزانية العمومية على الوجه التالى :

## منشأة الفلاح

### الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١

| | | الاصول | الخصوم | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | **الاصول الثابتة :** | **حقوق الملكية :** | | |
| | | ....... | ... ... | .... | .... |
| ... | | **الاصول المتداولة :** | ... ... | .... | |
| | | | | | .... |
| | ... | ....... | | | |
| | | ٤٠٥٥٠ عملاء | **الالتزامات قصيرة الاجل :** | | |
| | ٢٩١٠٠ | (١٤٥٠) مخصص الديون المشكوك فيها | ... ... | | |
| | | | ... ... | | |
| | | ١١٢٥٠ مدينون | عملاء ــ أرصدة دائنة | ٣٠٥٠ | |
| | ١١٠٠٠ | (٣٥٠) مخصص الديون المشكوك فيها | | | |
| | | ١٧٠٠٠ اوراق قبض | | | |
| | | (٣١٦) مخصص قطع اوراق قبض | | | |
| | ١٦٠٢٤ | (٦٥٠) مخصص اوراق قبض مشكوك فيها | | | |

**٥ ــ حسابات الايرادات المستحقة :**

تكتسب الايرادات بقيام المنشأة باتاحة اصولها أو خدماتها للغير واداء هذه الاصول أو هذه الخدمات لهؤلاء الغير . فالمنشأة عندما تبيع البضاعة لعملائها وتسلمها اليهم فهى تكتسب الايرادات الناتجة عن المبيعات بمجرد تسليم البضاعة المباعة وفقا لشروط التسليم ، وبصرف النظر عن تحصيل القيمة من العملاء . كما ان قيام المنشأة بتقديم الخدمات ( صيانة واصلاحات مثلا ) لعملائها فانها تكتسب الايرادات المترتبة على هذه الخدمات بمجرد انجاز الاداء ، بصرف النظر عن توقيت تحصيل قيمة الخدمة من هؤلاء العملاء. واذا قامت المنشأة بتاجير احد ممتلكاتها (اراضى او مبانى مثلا) للغير فهى توفر

لهؤلاء الغير خدمات هذه الاصول وتكتسب المنشأة الايرادات الناتجة عن قيمة هذه الخدمات بمجرد حصول الغير عليها بصرف النظر عن تاريخ تحصيل هذه القيمة . وتسمى المحاسبة على هذا الاساس « المحاسبة على اساس الاستحقاق » ، والتى بمقتضاها يتم تسجيل الايرادات فى الدفاتر عند اكتسابها بأداء المقابل ويتم تسجيل المصروفات فى الدفاتر بمجرد الحصول على الخدمة المقابلة او استنفاد الاصل او خدماته بصرف النظر عن سداد القيمة . وتتم المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات فى ظل أساس الاستحقاق بمقابلة الاكرادات التى يتم اكتسابها خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن تحصيلها بالمصروفات الخاصة بنفس الفترة وبصرف النظر عن سدادها او عدم سدادها .

ويقابل أساس الاستحقاق المحاسبى فى المنشآت التجارية والصناعيه بالاساس النقدى فى المشروعات والمكاتب المهنية ( مكتب محاسبة ، مكتب محامى ، عيادة طبيب . مكتب مهندس ... الخ ) .

ويقوم الاساس النقدى على أن الايرادات التى تخص الفترة المحاسبيه هى تلك التى تتحقق بالتحصيل ، بصرف النظر عن توقيت اكتسابها ، والمصروفات التى تخص الفترة هى تلك التى تسدد فعلا بصرف النظر عن توقيت الاستفادة منها . اى أن الايرادات هى الايرادات النقدية والمصروفات هى المصروفات النقدية بالاضافة الى اهلاك الاصول الثابتة فى بعض الحالات .

ويؤدى اتباع أساس الاستحقاق المحاسبى الى نشأة حسابات المقدمات والمستحقات فيما يتعلق بالايرادات والمصروفات ، ورغم أن المصروفات المقدمة تعتبر من الاصول المتداولة الا انها لا تعتبر من الاصول النقدية ، لأنها لا تمثل استحقاقا نقديا ولكنها تمثل قيمة خدمات ينتظر أن يتم الحصول عليها

فى صورة غير نقدية فى المستقبل ، اما الايرادات المستحقة فهى وبالاضـافة الى انها من الأصول المتداولة تعتبر من الاصول النقدية لأنها تمثل استحقاقا نقديا ينتظر تحصيل قيمته نقدا فى المستقبل . وبالعكس من ذلك ، فالمصروفات المستحقة وهى من الالتزامات تعتبر التزاما نقديا ، والايرادات المقدمة وهى ايضا من الالتزامات الا انها لا تمثل التزاما نقديا ، وانما التزاما باداء خدمات أو توريد اصول فى المستقبل . ونتناول الايرادات المستحقة بصفتها من الاصول النقدية فى هذا البند على أن نتناول باقى المستحقات والمقدمات فى فصل لاحق .

ومن أمثلة الايرادات المستحقة العمولات والاتعاب المستحقة عن خدمات مؤداة للغير ولم تتحصل قيمتها بعد ، الفوائد الدائنة المكتسبة على الاقراض قصير وطويل الاجل للغير او على الاستثمارات فى سندات حكومية ولم تتحصل بعد ، الايجارات الدائنة التى لم تتحصل بعد ، وارباح الاستثمارات فى شركات أخرى والتى تقرر توزيعها ولكنها لم تصرف بعد .

ويتم التحقق من الموجود والملكية بالتحقق من إداء الخدمة او وجود وملكية الاصل الذى يدر هذه الايرادات . اما التحقق من القيمة فيتم بالرجوع لشروط الاتفاق فيما يتعلق بأداء الخدمة او بشروط التعاقد فيما يتعلق بالايرادات الناتجة عن اصول .

ولنفرض مثلا أن تقصى هذه الحقائق لشركة التجارة العالميـة فى ٨٥/١٢/٣١ اظهر الآتى :

١ ــ قامت الشركة باداء خدمات استشارية لبعض المصدرين نظير اتعاب متفق عليها تبلغ ٦٠٠٠ جنيه لم تتحصل بعد ، وقد انتهت الشركة من تقديم $\frac{٣}{٤}$ الخدمة المتفق عليها حتى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

٢ ــ تبلغ الاستثمارات فى سندات حكومية ١٠٠٠٠٠ جنيه بفائدة نصف سنوية بواقع ٦٪ سنويا تتحصل فى ٤/١ وفى ١٠/١ من كل سنة .

٣ ــ تمتلك الشركة ١٠٠٠ سهم من اسهم بنك مصر ايران وقد اعلن البنك توزيع ارباح بواقع ٥ جنيه للسهم عن سنة ١٩٨٥ غير ان التوزيعات لم تصرف للمساهمين حتى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

٤ ـ للشركة وديعة ثابتة فى بنك الاسكندرية لمدة ثلاثة شهور تتجدد تلقائيا بسعر فائدة ١٢٪ سنويا ، وقد كان تاريخ آخر تجديد للوديعة هو ٨٥/١١/١ ، وتبلغ قيمة الوديعة ٢٤٠٠٠ جنيه .

ويتم تسوية هذه الايرادات تطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبى ، وتحقيقا للمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات ، واظهارا وافصاحا عن المركز المالى للشركة فى صورة سليمة بإجراء قيود التسوية التالية :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٤٥٠٠ | | من ح/أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ٤٥٠٠ | الى ح/ايرادات الخدمات الاستشارية | |
| | | قيمة أتعاب الخدمات المنجزة بواقع $\frac{٣}{٤}$ قيمة الخدمات المتفق عليها | |
| ١٥٠٠ | | من ح/الفوائد الدائنة المستحقة | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ١٥٠٠ | الى ح/الفوائد الدائنة | |
| | | الفائدة على سندات الحكومة لمدة ثلاثة اشهر من ١٠/١ حتى ١٩٨٥/١٢/٣١ بمعدل ٦٪ سنويا | |
| | | ١٠٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٠٠}$ × $\frac{٣}{١٢}$ | |
| ٥٠٠٠ | | من ح/توزيعات الارباح المستحقة لنا | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ٥٠٠٠ | الى ح/ارباح الاستثمارات فى اسهم بنك مصر ايران | |
| | | اثبات اعلان توزيع ارباح بواقع ٥ جنيه للسهم على ١٠٠٠ سهم مملوكة لنا | |
| ٤٨٠ | | من ح/الفوائد الدائنة المستحقة | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ٤٨٠ | الى ح/الفوائد الدائنة | |
| | | الفوائد المستحقة على الوديعة الثابتة لمدة شهرين | |
| | | ٢٤٠٠٠ × $\frac{١٢}{١٠٠}$ × $\frac{٢}{١٢}$ | |

وترحل هذه القيود لحسابات الاستاذ ، ثم تقفل حسابات ايرادات الخدمات الاستشارية والفوائد الدائنة ، وارباح استثمارات فى أسهم بنك

مصر ايران فى حساب الارباح والخسائر بين الايرادات المتنوعة . أما حسابات الايرادات المستحقة وهى : أتعاب الخدمات الاستشارية المستحقة ، والفوائد الدائنة المستحقة ، وتوزيعات الارباح المستحقة لنا ، فتظهر فى الاصول المتداولة فى الميزانية العمومية .

### ٦ ـ حسابات الاقراض قصيرة الاجل وطويلة الاجل :

الاقراض قصير الاجل هو المبالغ النقدية الممنوحة للغير ، والتى عادة ما تكون مقابل الحصول على فوائد معينة ، والتى يحق للوحدة المحاسبية استردادها خلال سنة . وقد تكون هذه القروض للغير مضمونة او غير مضمونة كما سيرد فى دراسات لاحقة . والاقراض طويل الاجل هى قروض تمنحها الوحدة المحاسبية للغير ، عادة ما تحمل سعر فائدة متفق عليه ، وتستحق دفعة واحدة بعد انقضاء مدة تزيد عن سنة مالية ، أو تستحق على دفعات على مدار عدة سنوات مالية عادة ما تتراوح بين خمس وعشر سنوات . ويعتبر اقراضا طويل الاجل ، الاستثمارات فى سندات حكومية ، او فى سندات وحدات محاسبية أخرى .

ويعتبر الاقراض قصير الاجل وطويل الاجل بما فيه من استثمارات فى سندات حكومية أو غير حكومية من الاصول النقدية . لأن المبلغ المستحق للوحدة المحاسبية فى تاريخ الإستحقاق يتحدد بعدد وحدات نقدية عادة ما تساوى القيمة الاسمية للقرض . ويعتبر الاقراض قصير الاجل ، وما يستحق من اقساط الاقراض طويل الاجل خلال السنة المالية من الاصول المتداولة . أما الاقراض طويل الاجل فيما عدا ما يستحق منه من أقساط خلال السنة المالية (المقبلة) من الاصول طويلة الاجل .

ويتم التحقق من وجود وملكية حسابات الاقراض عموما بالرجوع الى عقد كل قرض والتحقق من دائنية الوحدة المحاسبية فيه ووجود المدين .

اما التحقق من القيمة فيستلزم التحقق من يسار المدين وقدرته على الدفع فى تاريخ الاستحقاق . كما قد يلزم فى بعض الاحيان فى حالة الاستثمار فى سندات حكومية أو فى سندات وحدات أخرى تكوين مخصص لهبوط اسعار هذه الاستثمارات ، اذا كان سعر تداولها فى سوق الاوراق المالية يقل عن قيمتها الاسمية الظاهرة فى الدفاتر تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر . ويتم تكوين المخصص بالقيد التالى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ××× | | من ح/خسائر هبوط اسعار السندات | ١٢/٢١ |
| | ××× | الى ح/مخصص هبوط اسعار السندات | |

ويقفل حساب خسائر هبوط الاسعار فى حساب الارباح والخسائر ، ويظهر رصيد حساب المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاستثمارات فى سندات فى جانب الاصول فى الميزانية .

ويلزم عند جرد حسابات الاقراض طويل الاجل وقصير الاجل التحقق من حساب الفوائد الدائنة المستحقة عليها حتى نهاية السنة المالية ، بالاضافه الى التحقق من تحصيل الفوائد فى تواريخ استحقاقها .

فاذا وجد مثلا من بين ارصدة ميزان المراجعة لشركة التجارة العالمية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية ما يلى : قرض قصير الاجل لشركة عبد التواب ١٠٠٠٠ جنيه ، استثمارات فى سندات تنمية ٨٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض طويل الاجل لشركة توزيع المواد الغذائية بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، وبالرجوع الى عقد القرض الخاص بشركة عبد التواب وجد ان القرض لمدة سنة تبدا من ١٩٨٥/٣/١ بفائدة سنوية ١٢٪ تستحق دفعة واحدة مع تاريخ استحقاق القرض . وبالرجوع الى شروط اصدار سندات التنمية وجد انها اصدت فى ١٩٨٤/١/١ ولمدة ٢٠ سنة وتسدد عليها الفوائد نصف سنويا فى ٩/٣٠ وفى ٣/٣١ من كل سنة ، كما وجد أن الشركة اشترتها

فى تاريخ الاصدار . وبالرجوع الى عقد قرض شركة توزيع المواد الغذائية وجد أن القرض قد منح فى ١٩٨٥/١/١٦ بفائدة بسيطة ١١٪ سنويا ، ويسدد على ثلاث دفعات متساوية كل بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مضافا اليها الفوائد فى ٨٦/١/١٥ ، ٨٧/١/١٥ ، ٨٨/١/١٥ . وقد وجد فى ٨٥/٦/٣٠ أن سعر سند التنمية الذى تبلغ قيمته الاسمية ١٠٠ جنيه يبلغ فى بورصة الاوراق المالية ٨٩ جنيه . ونلزم القيود التالية لتسوية الفوائد الدائنة وتكوين مخصص لهبوط اسعار السندات الحكومية والتمييز بين الاصول المتداولة والاصول طويلة الاجل فى الميزانية .

**أولا** : تسوية الفوائد الدائنة والفوائد الدائنة المستحقة :

١ ــ الفائدة المستحقة على قرض شركة عبد التواب

**مليم جنيه**

١٠٠٠٠ × ١٢/١٠٠ × ٤/١٢ = ٤٠٠ر —

٢ ــ الفائدة المستحقة على قرض شركة توزيع المواد الغذائية :

١٥٠٠٠ × ١١/١٠٠ × ٥ر٥/١٢ = ٧٥٦ر٢٥٠

٣ ــ الفائدة المستحقة على سندات التنمية .

٤٠٠٠٠ × ٨/١٠٠ × ٣/١٢ = ٨٠٠ر —

جملة الفوائد الدائنة المستحقة ١٩٥٦ر٢٥٠

ويتم اثبات التسوية بالقيد التالى :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ١٩٨٥/٦/٣٠ | من حـ/الفوائد الدائنة المستحقة (أصل) | | | ١٩٥٦ر٢٥٠ |
| | الى حـ/الفوائد الدائنة (ايراد) | | ١٩٥٦ر٢٥٠ | |

**ثانيا** : تكوين مخصص لهبوط اسعار سندات التنمية :

عدد السندات ٤٠٠٠٠ ÷ ١٠٠ = ٤٠٠ سندا

القيمة الاسمية ٤٠٠ × ١٠٠ = ٤٠٠٠٠ جنيه

القيمة السوقية ٤٠٠ × ٨٩ = ٣٥٦٠٠ جنيه

المخصص المطلوب ٤٤٠٠ جنيه

ويتم اثبات تكوين المخصص بالقيد التالى :

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| ـــ ر٤٤٠٠ | | من ح/خسائر هبوط اسعار سندات التنميـة | ٦/٣٠ |
| | ـــ ر٤٤٠٠ | الى ح/مخصص هبوط اسعار سندات | |

**ثالثا** : العرض فى الميزانية :

تظهر سندات التنمية بين الاصول طويلة الاجل فى الميزانية كالآتى :

٤٠٠٠٠ سندات تنمية ٨٪

٤٤٠٠ ـ مخصص هبوط اسعار

ــــــ

٣٥٦٠٠

ويظهر ١٠٠٠٠ من قرض شركة توزيع المواد الغذائية كبند آخر فى الاصول طويلة الاجل سابقا للاصول المتداولة . ويظهر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من هذا القرض ، بالاضافة الى قرض شركة عبد التواب فى الاصول المتداولة.

## أسئلة وتمارين الفصل الرابع عشر

**أولا : الأسئلة :**

١ ــ ما هى أهم الصفات التى تتميز بها الاصول النقدية عن الاصول غير النقدية ؟ .

٢ ــ لماذا تعتبر الايرادات المستحقة من الاصول النقدية بينما لا تعتبر المصروفات المقدمة من هذه الاصول بالرغم من أن كلاهما يعتبر عادة من الاصول المتداولة ؟ .

٣ ــ ما هو المقصود بالجرد وبالتسويات الجردية للاصول عموما ، وللاصول النقدية خصوصا ؟ .

٤ ــ ما هى أهم أهداف نظام الضبط والرقابة الداخلية ، ومتى تتحقق؟

٥ ــ علل فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور خطأ أو صواب كل من العبارات التالية :

أ ــ الاصول النقدية هى تلك التى تتحول الى نقدية خلال فترة محاسبية أو دورة عمليات أيهما أكبر .

ب ــ يقتضى تطبيق قاعدة الحيطة والحذر أن يتم تكوين مخصصا لقطع أوراق القبض .

جـ ــ تتحقق المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات فى ظل أساس الاستحقاق المحاسبى باقفال كل الايرادات المحصلة والمستحقة وكل المصروفات المسددة والمستحقة فى الحساب الختامى بصرف النظر عن تواريخ استحقاق الايرادات والمصروفات .

د ــ تمثل الديون المعدومة خسائر محققة بينما تمثل الديون المشكوك فيها خسائر محتملة ؛ ومن الضرورى أن يقفل كلاهما فى حساب الارباح والخسائر تطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبى .

هـ ــ اذا اختلف رصيد كشف حساب البنك عن الرصيد الظاهر فى الدفاتر فان الفرق يجب أن ينحصر فى الشيكات الصادرة ولم تقدم للبنك للتحصيل أو فى الشيكات المودعة فى البنك للتحصيل ولم تتحصل بعد .

و ــ يجب أن تظهر أوراق القبض المخصومة فعلا بين الاصول فى

الميزانية مطروحا منها مصاريف الخصم ( القطع ) حتى يظهر المركز المالى بصورة سليمة .

٦ ـ تكلم باختصار عن اهم مقومات نظام الضبط والرقابة الداخليـــة للنقدية .

## ثانيا التمارين :

### التمرين الاول :

يقوم عبد التواب الاحدب بمهمة امين صندوق السلفة المستديمة فى شركة الضحى التجارية وفى ١٩٨٥/١/٣ تسلم شيكا لأمره مسحوبا على بنك الاسكندرية بمبلغ ١٠٠ جنيه توجه الى البنك وقام بتحصيله فى تاريخه . وقد بلغت مصاريف الانتقال لزوم تحصيل الشيك ٢٥ قرشا . وفيما يلى العمليات التى قام بها عبد التواب خلال شهر يناير .

ملیم جنیه

١/٣ ـ اشترى طوابع بريد ودمغة بمبلغ ١١٫٢٥٠

١/١ ـ مصاريف انتقال مندوب المشتريات من والى المنطقة الجمركية

ملیم جنیه

٢٫٣٠٠

١/٧ ـ دفع الى السيدة/الهام حرم صاحب الشركة مبلغ ١٠ جنيه لتدفع اجرة التاكسى الذى اوصلها الى مقر الشركة لزيارة زوجها .

ملیم جنیه

١/١٢ ـ سدد فاتورة ادوات كتابية ومطبوعات بمبلغ ٢٥٫٧٥٠ .

١/١٧ ـ دفع مبلغ ٣ جنيه اكرامية لعامل صيانة المصاعد بناء على أمر المدير المالى .

ملیم جنیه

١/٢٥ ـ سدد ١٥٫٥٠٠ ثمن ثلاث شكاير اسمنت لزوم اصلاح بعض الشقوق فى سقف ادارة الحسابات .

ملیم جنیه

١/٢٨ ـ سدد فاتورة الاهرام بمبلغ ١٨٫٥٠٠ مقابل نعى ادارة الشركة فى وفاة والدة صراف الخزينة العمومية .

١/٣١ — قدم كشف مصروفاته واستعاض السلفة .

**المطلوب** : اجراء القيود اللازمة لاثبات ما تقدم فى الدفاتر واستعاضة السلفة .

**التمرين الثانى :**

تتبع شركة الانفتاح التجارية عادة ايداع جميع متحصلاتها فى حساب جارى فى بنك أبو ظبى ، وتتم جميع مدفوعاتها بشيكات مسحوبة على هذا البنك . وفى ١٩٨٥/١٠/٣١ بعد تمام اثبات وترحيل جميع المعاملات النقدية

مليم جنيه

بلغ رصيد الحساب الجارى فى البنك فى دفاتر الشركة مبلغ ٥٠٠ر٤٤٠٤ وبتفحص مذكرة التسوية فى ٩/٣٠ وكشف حساب البنك وحساب الحساب الجارى بالدفاتر ، وجد ما يلى :

١ — ظهر فى مذكرة التسوية فى ٩/٣٠ شيكان لم يقدما للصرف

مليم جنيه

وبيانهما : شيك رقم ٣٢٧١٦ بتاريخ ٩/١٧ بمبلغ ٥٠٠ر١٥٢ ، وشيك رقم

مليم جنيه

٣٢٧٣١ بتاريخ ٩/٢٣ بمبلغ ٣٠٠ر١٧٩ . وقد ورد الشيك رقم ٣٢٧١٦ فى كشف الحساب عن شهر اكتوبر .

٢ — وجد ان الشيك رقم ٣٢٧٥٣ بتاريخ ٨٥/١٠/٥ قد ورد فى كشف حساب البنك بمبلغ ٥٦٩ جنيه بينما ظهر فى الدفاتر بمبلغ ٥٩٦ جنيه وبالرجوع لمستند الصرف وجد ان المبلغ الصحيح هو كما ورد فى كشف حساب البنك .

مليم جنيه

٣ — وجد ان الشيكين : رقم ٣٢٧٦٤ بتاريخ ١٠/١٦ بمبلغ ٥٠٠ر٧١

مليم جنيه

ورقم ٣٢٧٧١ بتاريخ ٨٥/١٠/٢٢ بمبلغ ٥٠٠ر٢٠٦ والمسحوبان لأمر موردين لم يردا فى كشف حساب البنك .

٤ — ورد مع كشف الحساب ثلاثة اشعارات كالآتى :

ا ــ اشعار خصم بمبلغ ١٣٠ جنيه قيمة قسط بوليصة تامين مستحق فى ٨٥/١٠/٢٧ طبقا لتعليمات شركة الانفتاح للبنك .

مليم جنيه

ب ــ اشعار خصم بمبلغ ٦ر٥٠٠ ، قيمة مصاريف البنك ومصاريف كشف الحساب .

جـ ــ اشعار اضافة بمبلغ ٤٩٤ جنيه صافى حصيلة كمبيالة مودعة لدى البنك للتحصيل بمبلغ ٥٠٠ جنيه تستحق فى ٨٥/١٠/٢٩ .

٥ ــ تم ايداع متحصلات يوم ١٠/٣١ فى خزينة الخدمة المسائية فى البنك وبلغت ٦١١ جنيه ، وكان قد تم ارسال كشف الحساب .

**المطلوب :** اعداد مذكرة التسوية عن شهر اكتوبر واثبات ما يترتب عليها من قيود دفترية .

**التمرين الثالث :**

ظهر فى مذكرة تسوية الحساب الجارى ببنك بورسعيد عن شهر يونيو ١٩٨٥ لشركة الدلتا التجارية شيكان لم يقدما للصرف ، الاول رقم ١٨٢٠ بمبلغ ٣٣٠ جنيه بتاريخ ٨٥/٥/٣ والثانى رقم ١٨٢٧ بمبلغ ٤٨٠ جنيه بتاريخ ٨٥/٦/٧ وفيما يلى بعض البيانات اللازمة لاجراء التسوية عن شهر يوليو .

فاذا علمت ان : ا. الشيك المرتد لعدم التحصيل بمبلغ ٢٣٠ جنيه كان مقدما من العميل حسنين سدادا لحسابه بتاريخ ٧/٥ واودع فى البنك للتحصيل بتاريخ ٧/٨ .

ب ــ بلغت القيمة الاسمية للكمبيالة التى حصلها البنك لحساب الشركة ٨٠٠ جنيه .

بنك بورسعيد ـ كشف حساب شركة الدلتا التجارية

عن الفترة من ١٩٨٥/٧/١ حتى ١٩٨٥/٧/٣١

| تاريخ | بيـــان | مدين<br>مليم جنيه | دائن<br>مليم جنيه | رصيد<br>مليم جنيه |
|---|---|---|---|---|
| ١٩٨٥/٧/١ | رصيد | | | ٤٢٨٦ ـــ |
| ٧/٢ | شيك رقم ١٨٢٧ | ٨٤٠ ـــ | | ٣٨٠٦ ـــ |
| ٧/٣ | شيك رقم ١٨٤٠ | ٤١٠ ـــ | | ٣٣٩٦ ـــ |
| | حـ.أ. ٣١٦ | | ٦٣٠ ـــ | ٤٠٢٦ ـــ |
| ٧/٧ | شيك رقم ١٨٤١ | ٩٧٠ ـــ | | ٣٠٥٦ ـــ |
| ٧/٩ | ح.أ.رقم ٣١٧ | | ١٤٤٠ ـــ | ٤٤٩٦ ـــ |
| ٧/١٣ | شيك رقم ١٨٤٢ | ٣٨٠ ـــ | | ٤١١٦ ـــ |
| ٧/١٥ | شيك رقم ١٨٤٣ | ٧٨٠ ـــ | | ٣٣٣٦ ـــ |
| ٧/١٩ | ح.أ.رقم ٣١٨ | | ١٥٤٠ ـــ | ٤٨٧٦ ـــ |
| ٧/٢٣ | شيك رقم ١٨٤٥ | ١٠٨٠ ـــ | | ٣٧٩٦ ـــ |
| ٧/٢٦ | ح.أ.رقم ٣١٩ | | ١٣٣٠ ـــ | ٥١٢٦ ـــ |
| ٧/٢٧ | صافي كمبيالة | | ٧٩٦ ـــ | ٥٩٢٢ ـــ |
| ٧/٢٨ | شيك رقم ١٨٤٦ | ٤٢٠ ـــ | | ٥٥٠٢ ـــ |
| ٧/٣١ | شيك مرتد لعدم التحصيل | ٢٣٠ ـــ | | ٥٢٧٢ ـــ |
| | مصاريف | ١٠ ـــ | | ٥٢٦٢ ـــ |

| بيانات من يومية المقبوضات | | بيانات من سجل الشيكات | |
|---|---|---|---|
| تاريخ | بنك بورسعيد<br>مليم جنيه | شيك رقم | بنك بورسعيد<br>مليم جنيه |
| ٧/٢ | ٦٣٠ ـــ | ١٨٤٠ | ٤١٠ ـــ |
| ٧/٨ | ١٤٤٠ ـــ | ١٨٤١ | ٩٧٠ ـــ |
| ٧/١٨ | ١٥٤٠ ـــ | | |
| ٧/٢٥ | ١٣٣٠ ـــ | ١٨٤٢ | ٢٠٠ ـــ |
| ٧/٣١ | ٤٤٠ ـــ | ١٨٤٣ | ٧٨٠ ـــ |
| | | ١٨٤٤ | ١٧٠ ـــ |
| | | ١٨٤٥ | ١٠٨٠ ـــ |
| | | ١٨٤٦ | ٤٢٠ ـــ |
| | | ١٨٤٧ | ٢١٠ |
| مجموع | ٥٣٨٠ ـــ | مجموع | ٤٢٤٠ ـــ |

ح/بنك بورسعيد ( بالاستاذ العام )

| منه | | | | له | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| مليم | جنيه | | | مليم | جنيه | | |
| ـــ | ٣٤٧٦ | رصيد | ٧/١ | ـــ | ٤٢٤٠ | رصيد | ٧/٣١ |
| ـــ | ٥٣٨٠ | الى مذكورين | ٧/٣١ | ـــ | ٤٦١٦ | من مذكورين | ٧/٣١ |
| ـــ | ٨٨٥٦ | | | ـــ | ٨٨٥٦ | | |

جـ ـ المبلغ الصحيح للشيك رقم ١٨٤٠ هو كما ورد بكشف البنك .

**المطلوب :**

١ ـ اعداد مذكرة التسوية عن شهر يوليو .

٢ ـ اجراء ما يلزم من قيود دفترية كما يترتب على هذه المذكرة .

**التمرين الرابع :**

ظهرت المعلومات التالية بعد اتمام عمليات الجرد فى ١٩٨٤/١٢/٣١ لشركة السعادة السياحية .

١ ـ أظهر مخصص الديون المشكوك فيها فى ١٩٨٤/١/١ رصيدا بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه ، وقد تم اعدام ديون وتم اثباتها دفتريا خلال العام بمبلغ ٣٧٩٠ جنيه ، كما اكتشف ان رصيد العميل عبد الفتاح السعيد المدين بمبلغ ٣٦٦ جنيه فى ١٢/٣١ لن يمكن تحصيله لافلاس العميل دون ممتلكات ، وتقوم الشركة بحساب مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بواقع ٢ ٪ من أرصدة العمـلاء .

٢ ـ ظهر من فحص مصادقات العملاء ان العميل/شركة الامل للسياحة والذى يبلغ رصيدها المدين فى دفاتر شركة السعادة ٩٦٥٠ جنيه ، معترض على الرصيد ، ويوضح ان الرصيد الصحيح هو مبلغ ٨٩٥٠ جنيه ، وان الفرق يمثل تذكرتى طائرة لامريكا مرتدة لشركة السعادة/وكيل طيران

المغرب ــ هذا ولم تقوم شركة السعادة باثبات هذه الواقعة دفتريا .

٣ ــ بلغ رصيد العملاء فى الدفاتر كما ورد فى ميزان المراجعة قبل التسويات مبلغ ١٤١٠٦٦ جنيها .

٤ ــ بلغت الاستثمارات فى سندات الجهاد ٦٪ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه . وتسدد الفائدة عليها نصف سنويًا فى ١/١٠ و ١/٤ من كل عام ، كما بلغت القيمة السوقية لهذه السندات فى ٨٤/١٢/٣١ مبلغ ٢٨٥٠٠ جنيه ، وقد اظهر ميزان المراجعة مخصصًا لهبوط اسعار سندات الجهاد بمبلغ ١١٥٠ جنيه .

٥ ــ اظهرت مذكرة تسوية البنك عن شهر ديسمبر ما يلى : عمولات ومصاريف كشف حساب ٦٫٥ جنيه ، أوراق قبض محصلة ٨٩٧ جنيه ، وقد اتضح أن القيمة الاسمية للكمبيالة التى حصلها البنك لحساب شركة السعادة تبلغ ٩٠٠ جنيه وقد حصلت الورقة فى ١٩٨٤/١٢/٣١ .

٦ ــ بلغ رصيد أوراق القبض فى ميزان المراجعة ٢٢٩٠٠ جنيه بالقيمة الاسمية ، بينما تبلغ قيمة هذه الاوراق اذا خصمت فى البنك ٢١٢١٠ جنيه . كما أن هناك كمبيالة بمبلغ ٦٠٠ جنيه مشكوك فى تحصيل نصف قيمتها ، وتستحق السداد فى ١٩٨٥/١/١٥ . ولم يظهر رصيد لمخصص خصم اوراق القبض فى ميزان المراجعة .

**المطلوب :**

١ ــ اجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية واثبات ما تقدم .

٢ ــ تصوير ما يلزم من حسابات ، واعداد ميزان المراجعة الجزئى بعد التسويات .

**التمرين الخامس :**

تقوم شركة السمر التجارية بحساب مخصص الديون المشكوك فيها عن مبيعات العام بنسبة ١٪ من صافى قيمة المبيعات الآجلة . وقد اظهرت

ارصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٩٨٥/٦/٣٠ من بين ما أظهرت الارصدة التالية : اجمالى المبيعات ٣١٥٦٠٠ جنيه ، مردودات مبيعات ١١١٢٥ جنيه ، مسموحات مبيعات ٣٦٥ جنيه ، خصم نقدى مسموح به ٢١١٠ جنيه ، عملاء ٥٢٣١٥ جنيه ، مخصص ديون مشكوك فيها ٤٤١٥ جنيه ، ديون معدومة ٣١١٠ جنيه ، أوراق قبض ٢٢٧٠٠ جنيه ، أوراق قبض برسم التحصيل ١١٣٠٠ جنيه ، مصاريف تحصيل أوراق قبض ٢٢٥ جنيه ، ايجار دائن مقدم ٢٤٠٠ جنيه ، استثمارات فى اسهم البنك العربى الدولى ٢٥٢٠٠ جنيه . وقد اظهرت المطابقات الجردية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ نهاية السنة المالية ما يلى :

١ ـ ورد برد العميل عبد التواب جاهين على خطاب المصادقة ان رصيده يبلغ ٣٥١٠ جنيه وليس ٣٧١٥ جنيه كما ورد بخطاب المصادقة ، وان الفرق يمثل تخفيضات فى أسعار مشترياته خلال شهر يونيو والذى سبق ان طلبها من الشركة بتاريخ ٦/١٧ ووافقت الشركة على ذلك بصورة اشعار الاضافة المرسل للعميل بتاريخ ٨٥/٦/٢٩ .

٢ ـ تبين ان رصيد العميل حسنين حسونة والظاهر بين رصيد العملاء بمبلغ ١١١٠ جنيه ظاهر فى الدفاتر بهذه القيمة منذ ١٩٨٤/٤/٢٣ . وبالتحرى وجد ان العميل قد غادر البلاد مغادرة نهائية فى ١٩٨٥/٥/١٥ .

٣ ـ اعلن البنك العربى الدولى فى ١٩٨٥/٦/٣٠ عن توزيع أرباح بواقع ٢٠٪ على اسهم راس المال . وسوف يتم صرف الارباح اعتبارا من ٨٥/٧/١٥ .

٤ ـ تقوم الشركة بتأجير احد مبانيها للغير مقابل ايجار شهرى قدره ١٥٠ جنيه ، قد حصلت الشركة من المستاجر عند بدا سريان العقد مبلغ ٢٧٠٠ جنيه .

٥ ــ تعاقدت الشركة مع شركة الواردات الغذائية على القيام بعمليات التخليص الجمركى على واردات الاخيرة نظير اتعاب سنوية قدرها ١٢٠٠٠ جنيه تسدد مؤخرا كل ستة اشهر وقد بدأ سريان العقد فى ١٩٨٥/٣/١٦ .

٦ ــ ورد مع كشف حساب البنك عن شهر يونيو توقف العميل سعد حسونه عن سداد الكمبيالة المسحوبة عليه بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والمودعة بالبنك للتحصيل ، وقد قام البنك بعمل البروتستو وظهر فى كشف الحساب أن هذه المصاريف بلغت ١٣ جنيه ، كما بلغت مصاريف كشف الحساب ٧ جنيه ، وقد تبين أن العميل قد أشهر افلاسه وان حصيلة بيع ممتلكاته تسدد ٥٠٪ من ديونه .

**المطلوب :**

١ ــ اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات ما تقدم .

٢ ــ اعداد ميزان المراجعة الجزئى بعد التسويات ، واظهار الارصدة الظاهرة فيه فى الاماكن الملائمة فى الحسابات الختامية عن السنة والميزانية فى ١٩٨٥/٦/٣٠ لشركة السمر التجارية .

# الفصل الخامس عشر

## فى

## الجرد والتسويات الجردية

## للاصول غير النقدية

### ١ ـ مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

الاصول غير النقدية هى تلك التى تنطوى على قيمة ذاتية كامنة فيها ، وبذلك فان قيمتها تتأثر بالزيادة والنقص طبقا لحالتها وظروف الطلب عليها والمعروض منها . وبالتالى فان قيمتها لا تتحدد بعدد معين ثابت من وحدات النقدية التى ينتظر ان تتحول اليها هذه الاصول فى تاريخ لاحق ، وقد تنطوى الاصول غير النقدية على اصول مادية ملموسة كالمخزون من البضائع والخامات ، والاراضى والمباني والانشاءات ، والآلات والمعدات والعدد والادوات ، ومخزون الثروة الحيوانية والنباتية والمناجم والمحاجر الطبيعية، وغيرها ، كما قد تنطوى على اصول غير مادية وغير ملموسة كشهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر ، او على مستندات ملكية كالاستثمارات فى اسهم شركات اخرى .

ومن الاصول غير النقدية ما يعد من الاصول المتداولة مثل بنود المخزون عموما من الخامات ، والمنتجات شبه المصنوعة والمصنوعة ، والبضائع ، والوقود والزيوت ، والقوى المحركة ، وقطع الغيار والمهمات ، ومنها ما يعتبر من الاصول طويلة الاجل الثابتة مثل الاراضى والمبانى والآلات ، ... الخ . كما ان شهرة المحل وحق الاختراع وحق الحكر وحق التأليف والاستثمارات طويلة الاجل فى اسهم شركات اخرى تعتبر من الاصول طويلة الاجل .

وسوف نتناول فى هذا الفصل الجرد والتسويات الجردية لاهم الاصول

غير النقدية ، وبالقياس عليها يمكن معالجة اى من الاصول غير النقدية الاخرى . وسوف نتعرض لذلك بالترتيب التالى :

- المخزون باختلاف انواعه .
- الاصول الثابتة .
- الاستثمارات فى اوراق مالية .
- الحقوق والاصول غير الملموسة .

**٢ - جرد المخزون باختلاف انواعه :**

يتكون المخزون فى اية منشأة او شركة تجارية او صناعية من عدد كبير من الاصناف والانواع ، الا انه قد جرت العادة لاغراض التقارير المالية والقوائم والحسابات الختامية فى المحاسبة المالية على تقسيمه على حسب حالته او الهدف من استخدامه الى عدد محدود من الاقسام او الانواع . فيقسم المخزون فى المنشآت والشركات الصناعية مثلا الى : مخزون المواد الاولية والخامات ، مخزون الانتاج غير التام ، مخزون الانتاج التام ، مخزون الوقود والزيوت والقوى المحركة ، مخزون قطع الغيار والمهمات ، مخزون مواد التعبئة والتغليف ، بالاضافة الى مخزون التالف ومخزون الخردة . وينقسم المخزون فى المنشآت والشركات التجارية الى : مخزون البضائع ، ومخزون مواد التعبئة والتغليف ، ومخزون التالف والخردة . واذا كانت المنشأة او الشركة تزاول نشاطا صناعيا ونشاطا تجاريا فان اقسام مخزونها تنطوى على المزيج الموجود لديها من القسمين .

ويلاحظ أيضا ان المخزون من الانتاج التام من وجهة نظر منشأة معينة قد يعتبر مخزون من المواد الاولية والخامات من وجهة نظر منشأة اخرى ، كالغزل مثلا بالنسبة لصناعة الغزل وبالنسبة لصناعة النسيج ، حيث يعتبر منتجا تاما من وجهة نظر الاولى ومن الخامات بالنسبة للثانية ، وعند تداوله عن طريق الوسطاء التجاريين يعتبر بضائع .

وتنطبق قواعد واجراءات الجرد والتسويات الجردية بصفة عامة على جميع عناصر المخزون بصرف النظر عن نوعياتها . ولذلك فلن نميز بين هذه النوعيات فيما يلى من تحليل الا اذا اقتضى الامر .

وقد سبق أن ذكرنا فى الفصل المتقدم أن الجرد يهدف الى حماية وصيانة اصول الوحدة المحاسبية ضد السرقة والاهمال والضياع المادى أو النقصى . ويشتمل الجرد على اجراءات تكفل التحقق من الوجود والملكية والقيمة للاصول التى تظهرها الميزانية العمومية ، أو التى يجب أن تظهرها .

ويتم التحقق من الوجود بالمعاينة والتأكد من الكميات فيما يختص ببنود المخزون عموما ، كما يتم التحقق من الملكية بالحيازة الثابتة مستندياً أو بمجرد الملكية المستندية الصحيحة ، كما يتم التحقق من القيمة بالتقييم والمطابقة مع السجلات والدفاتر .

**٢ ـ أ ـ الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون وبطاقة الصنف وإذن الاستلام وإذن الصرف :**

يستلزم النظام السليم للضبط والرقابة الداخلية لعناصر المخزون أن ينطوى النظام على سلامة وجدية وصول عناصر المخزون المشتراه الى مخازن الوحدة المحاسبية ، وعلى سلامة ومشروعية ما يصرف منها من المخازن للاغراض المختلفة . وعادة ما ينطوى نظام الضبط والرقابة الداخلية على مجموعتين من السجلات التفصيلية لعناصر المخزون ، تمسك مجموعة منها بمعرفة قسم تابع لادارة الحسابات وتمسك المجموعة الثانية بمعرفة أمناء المخازن . ويخصص فى هذه السجلات لكل صنف صفحة تسمى بطاقة الصنف ، وتظهر هذه البطاقة بيانات حركة وارصدة الصنف بالكمية لدى أمين المخزن وبالكمية والقيمة فى حسابات المخازن . وهى عادة ما تنطوى على خانات للكميات الواردة والكميات المنصرفة والرصيد لدى امين المخزن ، وتنطوي على خانات للكميات الواردة وقيمتها والكميات الصادرة وقيمتها

والرصيد وقيمته فى حسابات المخازن . وفيما يلى نمـوذج مبسـط لبطاقة الصنف التى يتم امساكها فى حسابات المخازن . واذا استبعدت منها خانات القيمة تصبح تلك التى يتم امساكها بمعرفة أمين المخزن .

شركة الضحى التجارية — مخزن : الملابس الجاهزة للسيدات

بطاقة الصنف رقم ٣٦٥ — امين : حموده عبد السلام

| التاريخ | الوارد | | الصادر | | الرصيد | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | كمية (عدد) | قيمة | كمية (عدد) | قيمة | كمية (عدد) | قيمة |
| | وحده | مليم جنيه | وحده | مليم جنيه | وحده | مليم جنيه |
| ١٩٨٥/١/١ | | | | | ٣٦٢ | ـــر٢٨٩٦ |
| ١/٣ | ٢٠٠ | ـــر١٦٠٠ | | | ٥٦٢ | ـــر٤٤٩٦ |
| ١/٤ | | | ٣٠٠ | ـــر١٨٠٠ | ٢٦٢ | ـــر٢٦٩٦ |
| ......... | ....... | ...... | ...... | ....... | ..... | ......... |
| ١٢/٢٣ | | | ٧٠ | ـــر٥٦٠ | | ـــر٤١٠٤ |

ويقتضى أحكام الرقابة على عناصر المخزون ضرورة التاكد من سلامة اجراءات ورود الاصناف واستلامها بالمخازن . ويتم ذلك عادة عن طريق مطابقة الكميات الواردة ومواصفاتها مع اوامر التوريد وطلبات الشراء وتحرير اذن استلام بالكمية يوقعه امين المخزن . ويخصص فى الشركات المتوسطة والكبيرة قسم متخصص لفحص ومعاينة الاصناف الواردة يقوم بهذه المهمة. كما يتطلب الامر ايضا ضرورة التاكد من سلامة ومشروعية صرف الاصناف من المخازن ، ويتم ذلك عن طريق تحديد من له سلطة اصدار امر الصرف من المخازن والتاكد من ان كل ما يتم صرفه قد تم بناء على اذن صرف معتمد ممن لهم حق الاعتماد ، وكذلك التحقق من مطابقة الكميات المنصرفة فعلا مع ما هو مثبت فى اذن الصرف .

هذا ويتم تناول نظام الضبط والرقابة الداخلية على عناصر المخزون في صورة أكثر تفصيلا في الدراسات المتقدمة .

**٢ ـ ب ـ التحقق من الوجود والملكية :**

يتم التحقق من وجود عناصر المخزون للتأكد من تطابق الكميات الموجودة فعلا مع الارصدة التى تظهرها الدفاتر . ويتم ذلك عن طريق لجان تشكل لهذا الغرض ينوط لها معاينة الموجود وحصر الكميات الفعلية الموجودة بمخازن الوحدة المحاسبية فى تاريخ معين من كل صنف من الاصناف . وعادة ما تمثل ادارة الحسابات فى هذه اللجان . كما يحضرها فى العادة مندوب لمراقب الحسابات الخارجى المكلف بمراجعة حسابات الوحدة المحاسبية . ويطلق على هذه اللجان لجان الجرد ، بالرغم ان مهمة معظمها تقتصر على التحقق من الوجود فى غالبية الاحيان . وقد يتم هذا التحقق بصفة مستمرة على مدار الفترة المحاسبية . أو يتم هذا التحقق مرة واحدة فى نهاية الفتره المحاسبية . وفى الحالة الاولى يطلق على نظام الجرد النظام المستمر وفى الحالة الثانية يسمى نظام الجرد الدورى أو الفترى أو السنوى ، كما سبق واوضحنا . وعادة ما يقوم نظام الجرد فى الوحدة المحاسبية الواحدة على مزيج من النظامين المستمر والدورى ، ويفضل دائما تطبيق نظام الجرد المستمر على عناصر المخزون قليلة العدد غالية الثمن ، او غالية الثمن سهلة التداول ، بينما يفضل اتباع الجرد الدورى فى عناصر المخزون كثيرة العدد رخيصة الثمن صعبة التداول .

وسواء كان نظام الجرد مستمرا او دوريا ، فان الجرد لاغراض التحقق من الوجود والملكية يتم عن طريق تشكيل لجان الجرد . ويصدر مع امر تشكيل اللجان تحديد دائرة اختصاص كل لجنة من حيث عناصر المخزون المكلفة بجردها والمخازن او المناطق الجغرافية الواقعة فى اختصاصاتها .

ويتم التحقق من الوجود عن طريق المعاينة والعد او الوزن أو القياس على حسب طبيعة عنصر المخزون . وتسجل نتائج هذه المعاينة والعد أو الوزن أو القياس فى كشوف تسمى كشوف الجرد لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة . وحتى تحقق المعاينة الهدف منها وهو استيضاح سلامة وخصائص الصنف فان اللجنة عادة ما تضم فنيا متخصصا فى هذه الشئون . وبعد التحقق من سلامة خصائص الصنف ، يتم عد أو وزن أو قياس الموجود منه ، وتدوين الكمية فى كشوف الجرد . واذا وجدت كميات غير مطابقة للمواصفات المفروض توافرها ، فيجب فصل هذه الكميات عن باقى الكميات السليمة وتدوين ملاحظة توضح حالتها التى هى عليها .

ويجب ان تضم كشوف الجرد لكل صنف كل ما هو مملوك للمنشأة او الوحدة المحاسبية فى تاريخ الجرد بصرف النظر عن الموقع أو الحيازة . فاذا وقعت كمية من صنف معين لدى الغير فان السند الدال على الملكية لابد أن يكون سليما ومستوفيا لجميع الاركان القانونية . كما يلزم التحقق من عدم وجود كميات من المخزون واقعة فى حيازة المنشأة او الغير وغير مملوكة لها ، كأن تكون مباعة للعملاء مثلا .

**٢ ــ جـ ــ طرق تقييم المخزون محاسبيا :**

يقوم التقييم المحاسبى للاصول عموما على اساس قاعدة التكلفة التاريخية ، ومن ثم فكل الطرق المحاسبية للتقييم تشتق من هذه القاعدة رغم ما تنطوى عليه من اوجه قصور جوهرية يتم تناولها فى دراسات متقدمة . وتعنى قاعدة التكلفة التاريخية ان الاصل يقوم فى الدفاتر بثمن الشراء وقت الشراء مضافا اليه جميع التكاليف اللازمة لتوصيل الاصل لمخازن المنشأة او الوحدة المحاسبية او لوضعه فى حالة صالحة للاستخدام . وبالنسبة للمخزون تنطوى التكاليف التاريخية على ثمن الشراء اذا كانت الشروط تسليم

محل المشترى ، وعلى ثمن الشراء والرسوم الجمركية ومصـاريف النقل والشحن والتفريغ والتأمين وخلافه من المصاريف حتى يصل المخزون الى مخازن الوحدة .

واذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد المستمر فى كل او بعض عناصر المخزون فان تقييم هذه العناصر يحقق غرضين : الأول هو تحـديد تكلفة المباع او المستخدم أو المستنفد من الصنف ، والثانى هو تحديد تكلفة المتبقى والذى يمثل المخزون فى تاريخ الجرد لاغراض مطابقة كلاهما بما هو موجود بالدفاتر . وبالتالى فان نظام الجرد المستمر يحقق رقابة مستمرة على تحقيق كل من الهدفين . أما اذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدورى ، فان التقييم يهدف الى تحديد تكلفة ما هو موجود فعلا على أن تتحدد تكلفة المباع او المسـتخدم أو المسـتنفد كمتمم حسـابى من واقـع المعـادلة :

رصيد أول الفترة + صافى المشتريات بتكلفة الوصول للمخازن ـ رصيد آخر الفترة = تكلفة المباع او المستخدم او المستنفد .

ولما كانت الكميات التى تقوم الوحدة المحاسبية بشرائهـا على مدار الفترة المحاسبية من كل عنصر من عناصر المخزون تكون فى العادة متعددة ؛ فان احتمال اختلاف تكلفة الوحـدة من كميـة الى اخرى فى كل الظـروف الاقتصادية المتغيرة يكون كبيرا ، ونتيجة لذلك نجد ان طرق تقييم المخزون محاسبيا متعددة ، رغم انبثاقها كلها من قاعدة واحدة وهى قاعدة التكلفة التاريخية .

وسـوف نعرض باختصار وتبسيط لكل من طرق التقييم المحاسبية التاليـة :

١ ـ طريقة مخزون الاساس — The Base Stock Method

٢ ـ طريقة تمييز التكاليف — The Cost Identification Method

٣ ـ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة — Weighted Average Cost Method

٤ ـ طريقة الوارد اولا صادر اولا — First in First out (FIFO)

٥ ـ طريقة الوارد اخيرا صادر اولا — Last in First out (LIFO)

**٢ ـ جـ ـ ١ : طريقة مخزون الاساس :**

تقوم طريقة مخزون الاساس على افتراض أن الكميات الموجودة من الصنف فى آخر الفترة هى من اقدم الكميات التى كانت موجودة خلال الفترة، وبالتالى تكون تكلفتها هى أقدم التكاليف .

فلو فرض مثلا أن كميات الوارد والمنصرف والرصيد من صنف معين خلال السنة المالية المنتهية فى ٨٤/١٢/٣١ كانت كالآتى :.

| تاريخ | وارد | | صادر | رصيد | |
|---|---|---|---|---|---|
| | كمية | سعر الوحدة | كمية | كمية | سعر الوحدة |
| | | | | ٣٢٠ | ١٠ |
| ١/١٥ | ٢٠٠ | ١٢ | | ٥٢٠ | |
| ٣/٢٥ | | | ١٨٠ | ٣٤٠ | |
| ٦/٢٦ | | | ١٠٠ | ٢٤٠ | |
| ٩/٢٩ | ٢٠٠ | ١٤ | | ٤٤٠ | |
| ١١/٢٢ | | | ١٣٠ | ٣١٠ | |
| ١٢/٣١ | | | | ٣١٠ | |

فتؤدى هذه الطريقة الى أن تقوم الكمية الموجودة فى ١٩٨٤/١٢/٣١ ، وهى ٣١٠ وحدة على اعتبار انها من بين وحدات رصيد او الفترة ، وذلك بالرغم من ان هذا الرصيد قد نقص فعلا الى ٢٤٠ وحدة فى ٦/٢٦ : ويترتب على ذلك ان تكون قيمة مخزون اخر الفترة مساوية لمبلغ ٣١٠٠ جنيه ( ٣١٠ وحدة × ١٠ جنيه للوحدة ) ، وتكون تكلفة البضاعة المباعة مساوية

١٠٠ وحدات × ١٠ جنيه + ٢٠٠ وحدة × ١٢ جنيه + ٢٠٠ وحدة × ١٤ جنيه ] = ٥٣٠٠ جنيه . وتؤدى هذه الطريقة الى تخفيض قيمة المخزون فى الميزانية عما يجب فى ظل ارتفاع الاسعار والعكس فى حالة انخفاض الاسعار ، كما تتعارض مع التدفق الطبيعى لكميات المخزون على مر الزمن ، كما يصعب تطبيقها فى ظل نظام الجرد المستمر . وبالرغم من ذلك فيحبذها البعض على اعتبار انها تؤدى الى مقابلة اكثر سلامة للايرادات بالمصروفات فى ظل الارتفاع المستمر للاسعار ، لأن تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة سوف تنطوى على تكلفة البضاعة المشتراه خلال الفترة دون رصيد اول الفترة أو جزء منه ، والذى تكون تكلفته اقل بالنسبة للاسعار السارية خلال الفترة .

٢ ـ هـ ـ ٢ : طريقة تمييز التكاليف :

تقوم هذه الطريقة على افتراض امكانية تمييز تكلفة كل وحدة من الوحدات الصادرة من الصنف ومن ثم امكانية تمييز تكلفة كل وحدة من وحدات مخزون آخر الفترة . فلو فرضنا بالمثال بعاليه انه امكن تمييز الكميات الصادرة ومجموعها ٤١٠ وحدة من اجمالى الكميات المتاحة وهى ٧٢٠ وحدة كالآتى :

فى ٣/٢٥ : ١٠٠ وحدة من رصيد اول الفترة و ٨٠ وحدة من وارد ١/١٥
فى ٦/٢٦ : ٥٠ وحدة من رصيد اول الفترة و ٥٠ وحدة من وارد ١/١٥
فى ١١/٢٢ : ٣٠ وحدة من رصيد اول الفترة و ١٠٠ وحدة من وارد ٩/٢٩

فيكون مخزون آخر الفترة مكونا ومقوما كالآتى :

| | | |
|---|---|---|
| من مخزون اول الفترة | ( ٣٢٠ ــ ١٨٠ ) × ١٠ = | ١٤٠٠ جنيه |
| من وارد ١/١٥ | ( ٢٠٠ ــ ١٣٠ ) × ١٢ = | ٨٤٠ جنيه |
| من وارد ٩/٢٩ | ( ٢٠٠ ــ ١٠٠ ) × ١٤ = | ١٤٠٠ جنيه |
| المجموع | | ٣٦٤٠ جنيه |

وتكون تكلفة المبيعات مساوية لمبلغ ٤٧٦٠ جنيه [ ( ١٨٠ × ١٠ ) + ( ١٣٠ × ١٢ ) + ( ١٠٠ × ١٤ ) ] .

ورغم ان هذه الطريقة تبدو اكثر الطرق عدالة لتطبيق قاعدة التكلفة التاريخية ، الا انه يصعب تطبيقها عملا فى الاصناف كثيرة العدد والمتماثلة التى يصعب التمييز بينها . وهى اقل الطرق شيوعا فى الاستخدام فى الحياة العملية . هذا ويمكن استخدام هذه الطريقة فى ظل نظام الجرد المستمر .

**٢ ــ جـ ــ ٣ ــ طريقة المتوسط المرجح للتكلفة :**

تقوم هذه الطريقة ، بعكس الطريقة السابقة ، على افتراض عدم امكانية تمييز الوحدات وامتزاج التكاليف ، بمعنى أنه عندما تضاف كمية جديدة واردة للمخازن الى ما كان موجودا بها ، فان التكلفة الخاصة بهذه الكمية تمتزج بتكلفة ما كان موجودا وتعطى متوسطا موحدا للتكلفة للكمية التى توجد فى المخزون فى اى لحظة . وبتطبيق هذه الطريقة على المثال الوارد فى البند الفرعى ٢ ــ ب ــ ١ بعاليه تظهر بطاقة الصنف فى حسابات المخازن كالآتى :

| مسلسل | تاريخ | وارد | | | صادر | | | رصيد | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | كمية | سعر | قيمة | كمية | متوسط التكلفة | قيمة | كمية | متوسط التكلفة | قيمة |
| | | | جنيه | جنيه | | جنيه | جنيه | | جنيه | جنيه |
| ١ | ١/ ١ | | | | | | | ٣٢٠ | ١٠ر٠٠ | ٣٢٠٠ر ــ |
| ٢ | ١/١٥ | ٢٠٠ | ١٢ | ٢٤٠٠ | | | | ٥٢٠ | ١٠ر٧٧ | ٥٦٠٠ر ــ |
| ٣ | ٣/٢٥ | | | | ١٨٠ | ١٠ر٧٧ | ١٩١٨ر٦٠ | ٣٤٠ | ١٠ر٧٧ | ٣٦٨١ر٤٠ |
| ٤ | ٦/٢٦ | | | | ١٠٠ | ١٠ر٧٧ | ١٠٧٧ر ــ | ٢٤٠ | ١٠ر٧٧ | ٢٦٠٤ر٤٠ |
| ٥ | ٩/٢٩ | ٢٠٠ | ١٤ | ٢٨٠٠ | | | | ٤٤٠ | ١٢ر٢٨ | ٥٤٠٤ر٤٠ |
| ٦ | ١١/٢٢ | | | | ١٣٠ | ١٢ر٢٨ | ١٥٩٦ر٤ | ٣١٠ | ١٢ر٢٨ | ٣٨٠٨ر ــ |
| ٧ | ١٢/٣١ | ٤٠٠ | ١٣ | ٥٢٠٠ | ٤١٠ | ١١ر٢ | ٤٥٩٢ر٠ | ٣١٠ | ١٢ر٢٨ | ٣٨٠٨ر ــ |

ويوضح مجموع خانة الصادر تكلفة البضاعة المباعة ( او تكلفة المواد المستخدمة ) خلال الفتره طبقا لطريقة المتوسط المرجح . كما يوضح السطر الاخير فى خانة الرصيد كمية وتكلفة مخزون آخر الفترة طبقا لنفس الطريقة وكذلك متوسط تكلفة الوحدة لاستخدامه فى بداية الفترة التالية .

ويلاحظ أن متوسط التكلفة يتغير ويلزم حسابه عند ورود كميات جديدة للمخازن بأسعار تختلف عن متوسط التكلفة قبل الورود . ففى السطر الثانى مثلا تم حساب متوسط جديد للتكلفة عندما وردت كمية ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه للوحدة وتم ذلك كالآتى :

$$\frac{\text{قيمة الموجود} + \text{قيمة الوارد}}{\text{كمية الموجود} + \text{كمية الوارد}} = \frac{٣٢٠٠ + ٢٤٠٠}{٣٢٠ + ٢٠٠} = ١٠٫٧٧ \text{ جنيه تقريبا}$$

ويظل هذا المتوسط مستخدما حتى ترد كمية جديدة ، كما فى السطر الخامس مثلا ، بسعر يختلف عن هذا المتوسط فيعاد حساب المتوسط بنفس الطريقة .

وتعتبر طريقة المتوسط المرجح من الطرق الشائعة الاستخدام عملا ، كما انها طريقة التقويم المتبعة فى النظام المحاسبى الموحد فى مصر لعناصر المخزون ، كما يمكن استخدامها بسهولة فى ظل نظام الجرد المستمر .

**٢ ـ جـ ـ ٤ ـ طريقة الوارد اولا صادر اولا :**

تقوم هذه الطريقة على افتراض ان تدفق التكاليف يجب ان يتمشى مع التدفق الطبيعى لوحدات المخزون عند الصرف من المخازن لأغراض البيع او الاستخدام . فعند الصرف عادة ما يراعى صرف اقدم الوحدات فى المخزون اولا ويتبقى بالمخازن احدث الكميات الواردة . وبالتالى يتم تقييم المنصرف على اساس انه من اقدم الكميات الموجودة . وبالتالى يسعر فى الصرف باسعار تلك الكميات .

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بعاليه ، نجد ان بطاقة الصنف فى حسابات المخازن ، تظهر كالآتى :

| مسلسل | تاريخ | وارد كمية | وارد سعر | وارد قيمة | صادر كمية | صادر سعر | صادر قيمة | رصيد كمية | رصيد قيمة | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | جنيه | جنيه | | جنيه | جنيه | | جنيه | |
| ١ | ١/ ١ | | | | | | | ٣٢٠ | ٣٢٠٠ | سعر الوحدة ١٠ |
| ٢ | ١/١٥ | ٢٠٠ | ١٢ | ٢٤٠٠ | | | | ٥٢٠ | ٥٦٠٠ | ٢٠٠×١٢<br>٣٢٠×١٠ |
| ٣ | ٣/٢٥ | | | | ١٨٠ | ١٠ | ١٨٠٠ | ٢٤٠ | ٢٨٠٠ | ١٤٠×١٠<br>٢٠٠×١٢ |
| ٤ | ٦/٢٦ | | | | ١٠٠ | ١٠ | ١٠٠٠ | ٢٤٠ | ٢٨٠٠ | ٢٠٠×١٢<br>٤٠×١٠ |
| ٥ | ٩/٢٩ | ٢٠٠ | ١٤ | ٢٨٠٠ | | | | ٤٤٠ | ٥٦٠٠ | ٤٠×١٠<br>٢٠٠×١٢+<br>٢٠٠×١٤ |
| ٦ | ١١/٢٢ | | | | ٤٠<br>٩٠ | ١٠<br>١٢ | ١٤٨٠ | ٣١٠ | ٤١٢٠ | ١١٠×١٢<br>٢٠٠×١٤ |
| ٧ | ١٢/٣١ | ٤٠٠ | | ٥٢٠٠ | ٤١٠ | | ٤٢٨٠ | ٣١٠ | ٤١٢٠ | |

ويلاحظ ان اعداد البطاقة بهذه الطريقة يتم فى ظل نظام المخـــزون المستمر ، حيث قومت الكميات الصادرة اولا بأول على اساس اسعار اقدم الكميات الموجودة . فالكمية المنصرفة فى ٣/٢٥ ، وهى ١٨٠ وحدة اعتبرت من رصيد اول الفترة وقومت على اساس ١٠ جنيه للوحدة ، وهى تكلفة الوحدة من رصيد أول الفترة . والكمية المنصرفة يوم ٦/٢٦ ، وهى ١٠٠ وحدة اعتبرت انها من رصيد اول الفترة ايضا ، والذى تبقى منه بعد صرفية ٣/٢٥ عدد ١٤٠ وحدة ، ويتبقى منه بعد صرفية ٦/٢٦ عدد ٤٠ وحدة . وقد صرفت هذه الوحدات فى ١١/٢٢ ثم استكملت الوحدات المطلوبة بعدد ٩٠ وحدة من وارد يوم ١/١٥ ، والتى قومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

ويتبقى فى المخازن فى ١٢/٣١ ، عدد ٣١٠ وحدة ، منها ٢٠٠ وحدة تمثل آخر ما ورد للمخازن بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، والباقى وعدده ١١٠ وحدات اعتبرت من بين الوارد السابق مباشرة ( وهو بتاريخ ١/١٥ ) وقومت بسعر ١٢ جنيه للوحدة .

ويظهر عمود الصادر تكلفة البضاعة المباعة ( أو تكلفة المواد المستخدمة ) من هذا الصنف ، كما يظهر تكلفة رصيد آخر الفترة فى السطر الاخير من عمود الرصيد .

أما اذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام المخزون الدورى ، فان تكلفة البضاعة ( المباعة او المواد المستخدمة ) تتحدد بالمعادلة التالية :

تكلفة المخزون أول الفترة + تكلفة الوارد خلال الفترة (المشتريات) — تكلفة المخزون آخر الفترة = تكلفة المباع أو المستخدم خلال الفترة .

ولا تتحدد تكلفة المباع أو المستخدم فى ظل نظام المخزون الدورى حتى يتم تحديد تكلفة مخزون آخر الفترة . ويتم ذلك بالنسبة للمثال بعاليه كالآتى.

| | | |
|---|---|---|
| عدد وحدات المخزون آخر الفترة | ٣١٠ وحدة | |
| عدد وحدات آخر طلبية واردة | | ٢٠٠ وحدة |
| عدد الوحدات من الطلبية الواردة السابقة للاخيرة | | ١١٠ وحدة |
| المجموع | ٣١٠ | |

قيمة مخزون آخر الفترة : من آخر طلبية = ٢٠٠ × ١٤ = ٢٨٠٠ جنيه

من الطلبية السابقة = ١١٠ × ١٢ = ١٣٢٠ جنيه

جملة تكلفة مخزون آخر الفترة ٤١٢٠ جنيه

تكلفة المباع ( أو المستخدم ) = ٣٢٠٠ + (٢٤٠٠ + ٢٨٠٠) —

٤١٢٠ = ٤٢٨٠ جنيه

وتؤدى طريقة الوارد أولا صادر أولا الى اظهار مخزون آخر الفترة

فى الميزانية مقوما باقرب الاسعار او اقرب التكاليف من تاريخ اعداد الميزانية العمومية . بينما تظهر تكلفة البضاعة المباعة فى حساب المتاجرة ( او تكلفة المواد المستخدمة فى حساب الانتاج او التشغيل ) مقومة باقدم الاسعار او التكاليف . وهذا يؤدى ، فى ظل اتجاه الاسعار او التكاليف للارتفاع الى زيادة رقم مجمل الربح عما يظهر فى ظل اى من الطرق الثلاث السابقة . والعكس صحيح طبعا فى ظل اتجاه الاسعار أو التكاليف للانخفاض .

**٢ ــ جـ ــ ٥ ــ طريقة الوارد اخيرا صادر اولا :**

وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن الصرف من المخازن يتم من آخر الكميات الواردة ويقوم باسعارها ، بعكس الطريقة السابقة تماما . وهى ، كطريقة مخزون الاساس تؤدى الى تحقيق مقابلة افضل للايرادات بالمصروفات فى ظل التقلبات فى الاسعار .

| م | تاريخ | وارد كمية | وارد سعر | وارد قيمة | صادر كمية | صادر سعر | صادر قيمة | رصيد كمية | رصيد قيمة | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | جنيه | جنيه | | جينه | جنيه | | جنيه | جنيه |
| ١ | ١/ ١ | | | | | | | ٣٢٠ | ٣٢٠٠ | سعرالوحدة ١٠ |
| ٢ | ١/١٥ | ٢٠٠ | ١٢ | ٢٤٠٠ | | | | ٥٢٠ | ٥٦٠٠ | ٣٢٠ × ١٠<br>٢٠٠ × ١٢ |
| ٣ | ٣/٢٥ | | | | ١٨٠ | ١٢ | ٢١٦٠ | ٣٤٠ | ٣٤٤٠ | ٢٠ × ١٢<br>٣٢٠ × ١٠ |
| ٤ | ٦/٢٦ | | | | ٢٠<br>٨٠ | ١٢<br>١٠ | ١٠٤٠ | ٢٤٠ | ٢٤٠٠ | ٢٤٠ × ١٠ |
| ٥ | ٩/٢٩ | ٢٠٠ | ١٤ | ٢٨٠٠ | | | | ٤٤٠ | ٥٢٠٠ | ٢٤٠ × ١٠<br>٢٠٠ × ١٤ |
| ٦ | ١١/٢٢ | | | | ١٣٠ | ١٤ | ١٨٢٠ | ٣١٠ | ٣٣٨٠ | ٢٤٠ × ١٠<br>٧٠ × ١٤ |
| ٧ | ١٢/٣١ | ٤٠٠ | | ٥٢٠٠ | ٤١٠ | | ٥٠٢٠ | ٣١٠ | ٣٣٨٠ | |

وبتطبيق هذه الطريقة على البيانات الواردة بنفس المثال بعاليه ، نجد ان بطاقة الصنف للمخزون المستمر كما تظهر فى حساب المخازن ، تظهر بالصورة الواردة بعاليه .

ويلاحظ ان تكلفة المباع او المستخدم ( عمود الصادر ) تقترب كثيرا منها فى ظل مخزون الاساس عن اى من الطرق السابقة ، كما ان مخزون آخر الفترة ( آخر سطر فى عمود الرصيد ) يقترب كثيرا ايضا من طريقة مخزون الاساس .

واذا كانت الوحدة المحاسبية تتبع نظام الجرد الدورى ، فان تطابق هذه الطريقة على وجه الدقة يتطلب امكانية تمييز وحدات آخر الفترة على حسب مصدرها . فيلاحظ فى المثال بعالية ان من بين ٣١٠ وحدة هى مخزون آخر الفترة ، ٢٤٠ وحدة من مخزون اول الفترة ، و ٧٠ وحدة من آخر طلبية واردة . وهذا هو السبب فى اختلاف هذه الطريقة عن طريق مخزون الاساس . ومتى تم التعرف على مصدر وحدات مخزون آخر الفترة فانه يمكن تقييمها بتكلفتها وايجاد تكلفة المباع او المستخدم طبقا للمعادلة السابق توضيحها فى البند الفرعى السابق .

**٢ ــ جـ ــ ٦ ــ مقارنة مبسطة بين أهم طرق التقييم :**

تختلف نتائج كل من الطرق الخمس السابقة فيما يتعلق بقيمة المخزون المتبقى فى نهاية الفترة وفيما يتعلق بتكلفة البضاعة ( او المواد المستخدمة ) عن اى من الطرق الاخرى اذا ما حدثت اختلافات فى اسعار الكميات المختلفة على مدار الفترة ، بالاضافة الى اختلاف تكلفة الوحدة من رصيد اول الفترة عن الوحدات المشتراه خلال الفترة . اما اذا بقيت الاسعار ( او التكاليف ) ثابتة على مر الزمن فان كل هذه الطرق تؤدى الى نفس النتيجة ، واذا ما استبعدنا طريقة تمييز التكاليف ( حيث التمييز تم عشوائيا ) وقمنا بمقارنة نتائج الطرق الاربع الباقية لوجدنا الآتى :

| | طريقة مخزون الاساس | المتوسط المرجح | FIFO | LIFO |
|---|---|---|---|---|
| | جـ | جـ | جـ | جـ |
| مخزون أول الفترة (٣٢٠ وحدة) | ٣٢٠٠ | ٣٢٠٠ | ٣٢٠٠ | ٣٢٠٠ |
| الوارد خلال الفترة (٤٠٠ وحدة) | ٥٢٠٠ | ٥٢٠٠ | ٥٢٠٠ | ٥٢٠٠ |
| المتاح خلال الفترة (٧٢٠ وحدة) | ٨٤٠٠ | ٨٤٠٠ | ٨٤٠٠ | ٨٤٠٠ |
| الصادر خلال الفترة (تكلفة المباع أو المستخدم ٤١٠ وحدة) | ٥٣٠٠ | ٤٥٩٢ | ٤٢٨٠ | ٥٠٢٠ |
| مخزون آخر الفترة (٣١٠ وحدة) | ٣١٠٠ | ٣٨٠٨ | ٤١٢٠ | ٣٣٨٠ |
| ما كان متاحا خلال الفترة (٧١٠وحدة) | ٨٤٠٠ | ٨٤٠٠ | ٨٤٠٠ | ٨٤٠٠ |

فمن الواضح انه فى ظل ارتفاع الاسعار تؤدى طريقة مخزون الاساس الى اعلى تكلفة للمباع أو المستخدم واقل تكلفة لمخزون آخر الفترة . ورغم ان ذلك يؤدى الى مقابلة افضل لايرادات الفترة بتكاليفها ، الا أن المخزون الذى يظهر فى الميزانيـة قد تبتعـد تكلفته كثيرا عن تكلفة احلاله فى تاريخ الميزانية . فاذا افترضنا أن سعر احلال المخزون فى ١٢/٣١ مازال ١٤ جنيه للوحدة ، فان قيمة المخزون تكون ٤٣٤٠ جنيه ( ٣١٠ وحدة × ١٤ جنيه ) ، وقد اظهرت طريقة مخزون الاساس هذا المخزون بتكلفة قدرها ٣١٠٠ جنيه وتقترب نتائج طريقة LIFO من طريقة مخزون الاســاس . اما طريقـة FIFO فهى تؤدى فى ظل ارتفاع الاسعار الى انخفاض تكلفـة المبـاع أو المستخدم عن باقى الطرق الاربعة ، وبالتالى تؤدى الى زيادة مجمل ربح الفترة عن باقى الطرق ، وتكون مقابلة الايرادات بالمصروفات فى ظلها اقل تفضيلا عن باقى الطرق ، غير انها فى نفس الوقت تظهر مخزون اخر الفترة فى الميزانية باقرب التكاليف التاريخية من سعر الاحلال . اما طريقة المتوسط

المرجح فهى تؤدى الى مقابلة افضل للايرادات بالمصروفات عن طريقة FIFO كما تؤدى الى تقييم لمخزون آخر الفترة افضل من مخزون الاساس ومن طريقة LIFO .

ويتضح مما تقدم ان لكل من هذه الطرق تاثيرين متضادين احدهما على تكلفة المباع او المستخدم والثانى على تكلفة مخزون آخر الفترة . وتؤثر تكلفة المباع او المستخدم فى مجمل الربح ومن ثم صافى الربح ، وتؤثر تكلفة مخزون آخر الفترة على مدى سلامة التعبير عن المركز المالى كما تظهره الميزانية العمومية . فاذا كانت احدى هذه الطرق مفضلة فى ظل ظروف معينة لتحقيق هدف معين فهى بلا شك سوف تكون اقل تفضيلا فى نفس الظروف عن طرق اخرى لتحقيق اهداف اخرى . وكل ما يمكن قوله فى هذا الشأن على هذا المستوى المبدئى من الدراسة ان السبب فى هذه التناقضات يرجع الى التزام المحاسبة فى مجال الممارسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، والتى اذا اختلفت على مدار الفترة المحاسبية ادت الى ضرورة الاختيار من بين هذه الطرق والتى لا يمكن تفضيل احداها على الاخرى تحقيقا لكل الاهداف فى ظل اى الظروف .

ونختتم هذا البند الفرعى باستكمال المثال السابق بما يوضح أثر هذه الطرق على مجمل الربح ومجمل الاصول . وسوف نفترض أن الوحدة من المخزون فى المثال السابق تباع بسعر بيع ثابت على مدار الفترة المحاسبية قدره ١٨ جنيه الوحدة ، لتكون قيمة المبيعات فى ظل الطرق الاربع = ٤١٠ × ١٨ = ٧٣٨٠ جنيه . ونفترض ايضا أن مجموع الاصول بخلاف مخزون آخر الفترة بلغت ٤٠٠٠ جنيه . ويكون اثر كل من هذه الطرق على الارباح ومجموع الاصول كالآتى :

| | مخزون الاساس | المتوسط المرجح | FIFO | LIFO |
|---|---|---|---|---|
| | جـ | جـ | جـ | جـ |
| المبيعات | ٧٢٨٠ | ٧٢٨٠ | ٧٢٨٠ | ٧٢٨٠ |
| تكلفة المبيعات | ٥٢٠٠ | ٤٥٩٢ | ٤٣٨٠ | ٥٠٢٠ |
| مجمل الربح | ٢٠٨٠ | ٢٧٨٨ | ٢١٠٠ | ٢٢٦٠ |
| مجموع الاصول بخلاف المخزون | ٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| + المخزون | ٣١٠٠ | ٣٨٠٨ | ٤١٢٠ | ٣٣٨٠ |
| مجموع الاصول | ٤٣١٠٠ | ٤٣٨٠٨ | ٤٤١٢٠ | ٤٣٣٨٠ |

ويلاحظ أن طريقة مخزون الاساس تحقق أقل الارباح فى ظل ارتفاع الاسعار ، كما تؤدى الى اقل مجموع للاصول ، بينما تؤدى طريقة الى اقصى الارباح واكبر مجموع للاصول فى ظل نفس الظروف ، كما يلاحظ أن الفرق بين أرباح FIFO وارباح LIFO مثلا يبلغ ٧٤٠ جنيه (٢١٠٠ — ٢٢٦٠ ) . كما أن الفرق بين مجموع الاصـــول المترتبة على اتباعها يبـلغ ٧٤٠ جنيه أيضا ( ٤٤١٢٠ — ٤٣٣٨٠ ) . ذلك بالضرورة لأن نقص الارباح يؤدى لى نقص ما كان من الممكن أن يوجد من اصول ، والعكس .

## ٢ ــ د ــ الحيطة والحذر فى تقييم المخزون :

يمكن أن يترتب على اتباع قاعدة التكلفة التاريخية فى بعض الاحوال أن تزيد تكلفة المخزون آخر الفترة عن القيمة السوقية لهذا المخزون . وينتج ذلك عادة فى حالة اتجاه اسعار احـلال عناصر المخزون فى الســوق الى الانخفاض ، بصرف النظر عن طريقة المخزون المتبعة . غير ان ذلك فى حالة اتجاه الاسعار للانخفاض يكون اكثر وضوحا فى ظل طريقتى الوارد اخـــيرا صادر أولا ومخزون الاساس عن الوارد اولا صادر اولا والمتوسط المرجح .

كما ان بعض عناصر المخزون الراكدة قد تصاب بالقدم على مر الزمن مما يؤدى الى انخفاض اسعار احلالها او اسعار بيعها عن تكلفتها لظهور بدائل افضل منها ، حتى لو كانت الاتجاهات العامة للاسعار صاعدة .

ويقتضى تطبيق قاعدة الحيطة والحذر فى مثل هذه الظروف الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية ونقييم عناصر المخزون طبقا لما يعرف محاسبيا بطريقة (التكلفة أو سعر السوق أيهما اقل) . ويمكن اتباع هذه الطريقة بالتوازى مع أى من الطرق السابق شرحها لاغراض تحديد التكلفة ، وتتم المقارنة بين تكلفة كل عنصر أو مجموع عناصر المخزون وسعر الاحلال فى السوق ( الشراء من السوق ) وقت التقييم ( كما يمكن اجراء المقارنة بين التكلفة وصافى القيمة البيعية اذا كانت تقل عن سعر الاحلال فى السوق ) .

ولنفرض توضيحا لهذه الطريقة ان المخزون لدى منشأة النجاح يتكون من اربعة عناصر ، بالوحدات والتكلفة ( طبقا لطريقة FIFO او LIFO أو المتوسط المرجح أو مخزون الاساس ) وسعر الاحلال للوحدة كالآتى :

| العنصر | عدد الوحدات | التكلفة | سعر الاحلال للوحدة | تكلفة الاحلال | التكلفة أو السوق أيهما اقل |
|---|---|---|---|---|---|
| أ | ٥٠٠ | ٥٠٠٠ | ١١ | ٥٥٠٠ | ٥٠٠٠ |
| ب | ١٠٠٠ | ٦٥٠٠ | ٥ | ٥٠٠٠ | ٥٠٠٠ |
| جـ | ٢٠٠ | ٢٢٠٠ | ١٠ | ٢٠٠٠ | ٢٠٠٠ |
| د | ٤٥٠ | ١٣٥٠ | ٤ | ١٨٠٠ | ١٣٥٠ |
| مجموع | | ١٥٠٥٠ | | ١٤٣٠٠ | ١٣٣٥٠ |

هذا ويمكن تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما اقل باحدى طريقتين :

**الاولى** : هى اختيار الاقل لكل عنصر من العناصر على حدة بين التكاليف

وسعر الاحلال ، ويترتب على هذه الطريقة أن تصبح قيمة المخزون فى المثال بعاليه مبلغ ١٣٣٥٠ جنيه ، بينما تكلفته التاريخية ١٥٠٥٠ جنيه .

**والثانية** : هى اختيار الاقل من مجموعى التكلفة وتكلفة الاحلال ، اى اختيار اقل القيمتين بالنسبة لعناصر المخزون مجتمعة وليس لكل عنصر على حدة ، وتصبح قيمة المخزون طبقا لذلك للمثال بعاليه هى ١٤٣٠٠ جنيه بالمقارنة بتكلفته التاريخية فى الدفاتر وهى ١٥٠٥٠ جنيه . ولا شك فى أن الطريقة الاولى اكثر حذرا من الطريقة الثانية ، ويترتب عليها اقل قيمة ممكنة للمخزون . وقد تعرضت الطريقة بصفة عامة ( التكلفة او السوق ايهما اقل ) بكل من طريقتى تطبيقها لكثير من النقد ، وخاصة بالنسبة لعناصر المخزون المستهدف استخدامها او استنفاذها فى عمليات المشروع وغير المستهدف بيعها بحالتها . ولن تتعرض لهذا الجدل فى هذا المقام المتواضع .

ويترتب على اتباع طريقة التكلفة او السوق ايهما اقل ، ويقتضى الامر استخدامها بالتوازى مع احدى طرق التكلفة السابقة ، ضرورة تكوين مخصص بالفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة الاحلال للعناصر بصفة مجتمعة ، أو التكلفة أو السوق ايهما اقل كل عنصر بصفة مستقلة . وفى الحالة الاولى يلزم تكوين مخصص للمثال بعاليه بمبلغ ٧٥٠ جنيه ( ١٥٠٥٠ — ١٤٣٠٠ ) ، ويتم ذلك بقيد مماثل لما يلى :

٧٥٠ من ح/خسائر انخفاض اسعار المخزون المحتملة

٧٥٠ الى ح/مخصص انخفاض اسعار المخزون

ويقفل حساب الخسائر فى حساب الإرباح والخسائر ، ويظهر حساب المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب المخزون فى الميزانية .

اما فى حالة اختيار الاقل بين سعر الاحلال والتكلفة لكل عنصر بصفة مستقلة فيكون المخصص بمبلغ ١٧٠٠ جنيه ( ١٥٠٥٠ — ١٣٣٥٠ ). ويجرى بهذا الفرق قيد مماثل للقيد بعاليه ويعالج طرفيه نفس المعالجة .

### ٢ - هـ - التسويات الجردية المتعلقة بالمخزون :

يمكننا أن نميز بين نوعين من التسويات الخاصة بالمخزون فى نهاية الفترة المحاسبية أو خلالها ، النوع الاول وينبثق من نظام الجرد المتبع ، والثاني ينتج عن نتائج الجرد الفعلى بصرف النظر عن نظام الجرد المتبـــع . فاذا كانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر ومن ثم الجرد المستمر ، فان تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة المواد أو الخامات المستخدمة تكون قد تحددت بصفة مستمرة على مدار الفترة ، كما ان حساب المخزون فى الدفاتر يظهر ما يجب ان يكون موجودا فى المخازن فى نهاية الفترة ، اما اذا كانت المنشأه تتبع نظام المخزون والجرد الدورى ، فان تكلفة البضاعة المباعة او المواد والخامات المستخدمة لا تحدد الا بعد الجرد والتعرف على مقدار الموجود آخر الفترة من المخزون ، ويلزم فى هذه الحالة اجراء قيود التسوية اللازمة لتحديد تكلفة المباع او المستخدم كما سبق وعرضناها فى الفصل الثـــامن ( ص ٢٤٩ ــ ٣٠٣ ) ، وذلك بتوسيط حساب لتكلفة البضاعة المبـــاعة ( أو تكلفة المواد او الخامات المستخدمة ) يتم فتحه لهذا الغرض فى نهاية الفتره المحاسبية . ويتم اثبات مخزون اخر الفترة عندما يتحدد من واقع الجرد الفعلى بجعل حساب المخزون مدينا وحساب تكلفة البضاعة المباعة ( او المواد او الخامات المستخدمة ) دائنا ، بعد اقفال حسابات المخزون اول الفترة والمشتريات ومردوداتها ومسموحاتها ومصاريف النقل للداخل والخصم المكتسب فيه ( فى حـ/تكلفة البضاعة المباعة أو ما يحل محله ) .

أما النوع الثانى من التسويات فهو ينتج عن نتـــائج الجـــرد الفعلى بمراحله من تحقق من وجود وملكية وقيمة بصرف النظر عن كونه جردا مستمرا او دوريا . فعادة ما تسفر نتائج الجرد عن عجز او زيادة فى كمية او فى قيمة بعض عناصر المخزون . ويلزم فى ظل هذه الاوضاع أن يقتصر ما يظهر من مخزون فى الميزانية على ما يوجد فى مخازن المنشأة ومن ممتلكاتها

فعلا ، او ما يوجد لدى الغير لحسابها ومن ممتلكاتها فعلا ، بصرف النظر عما تظهره الدفاتر من ارصدة . ويلزم فى هذا الصدد التمييز بين العجز او الزيادة المسموح بها والتى تقتضيها طبيعة عناصر المخزون او طريقة تداولها ، والعجز والزيادة غير المسموح بها والتى عادة ما تنتج عن اهمال او خطأ او سرقة أو ضياع ، ويلزم تقصى اسباب الاخيرة وتحديد المسئول عنها قبل تسويتها ، اما الأولى فيتم تسويتها بالضرورة .

وعادة ما يحمل العجز المسموح به على تكلفة المباع او المستخدم كما تخصم الزيادة المسموح بها من هذه التكلفة . اما العجز غير المسموح به فيجعل المسئول عنه مدينا بقيمته حتى يتم البت فيه ، واذا كان العجز ناتجا عن ظروف طارئة او قهرية لا يمكن التحكم فيها فيلزم تسويته ، اما الزيادة غير المسموح بها فانها عادة ما تكون ناتجة عن خطأ يلزم تصحيحه .

ولنفرض مثلا توضيحيا لهذه الاجراءات ان نتائج الجرد الفعلى لمخازن منشأة النجاح لانتاج وتجارة الورق ، لعناصر المخزون المستمر وعناصر المخزون الدورى قد اسفرت عن الآتى :

| العنصر رقم | العنصر نوع | نظام الجرد | نتيجة الجرد والمساءلة | تاريخ الجرد |
|---|---|---|---|---|
| ١٢٣ | رجينه | مستمر | عجز مسموح به ١٨ك تكلفتها ١٩٨ جنيه | ١/٢٣ |
| ٢٣٥ | لب | دورى | عجز غير مسموح به ٤٧ بالة متعفنة ولفت نظر امين المخزن ، تكلفتها ٤٧٠٠ جنيه . | ١٢/٣١ |
| ٥١٠٠ | سيور | مستمر | زيادة ٥٤ متر تكلفتها ٥٤٠ جنيه ، اذن صرف ١٣٤ فى ١٢/٧ سجل فى الدفاتر ولم يصرف حيث تم اصلاح السير القديم . | ٧/١٢ |

١٢٣ رجينة مستمر زيادة مسموح بها ٧ ك تكلفتها ٧٧ جنيه ٤/٢٢

٤٠١ ورق مستمر عجز مسموح به ٢٫٥ طن تكلفتها ١٢٥٠ جنيه ، دشت . ٦/٢٥

وتستدعى هذه النتائج ضرورة اجراء قيود التسوية التالية :

فى ١/٢٣ :

١٩٨ من ح/تكلفة المواد المستخدمة

١٩٨ الى ح/مخازن المواد ــ رجينة

تسوية عجز مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجىء يوم ١/٢٣ .

فى ٤/٢٢ :

٧٧ من ح/مخازن المواد ــ رجينة

٧٧ الى ح/تكلفة المواد المستخدمة

تسوية زيادة مخازن الرجينة نتيجة الجرد المفاجىء يوم ٤/٢٢ .

فى ٦/٢٥ :

١٢٥٠ من ح/تكلفة البضاعة المباعة ــ ورق

١٢٥٠ الى ح/مخازن البضاعة ــ ورق

اثبات عجز مخزون الورق بالدشت نتيجة الجرد المفاجىء يوم ٦/٢٥ .

١٢/٣١ :

٥٤٠ من ح/مخزون المهمات ــ سيور

٥٤٠ الى ح/تكلفة المهمات المستخدمة

تصحيح الخطأ فى اثبات اذن الصرف رقم ١٢٤ فى ٧/١٢ الذى لم يصرف .

٤٧٠٠ من ح/خسائر تلف المخزون

٤٧٠٠ الى ح/مخزون المواد ــ لب

اثبات تلف ٤٧ بالة لب المكتشفة فى الجرد الدورى فى ١٢/٣١ .

هذا ويراعى ان القيد الاخير ( الخاص بتسوية اللب ) يجب أن يراعى عند تحديد رصيد اللب فى المخازن آخر الفترة فى ظل المخزون الدورى . فاذا وجد ان تكلفة اللب الموجود فعلا بخلاف التالف تبلغ ١٤١٦٠٠ جنيه ، فان القيد المثبت للمخزون آخر الفترة والمؤدى الى تسوية تكلفة البضاعة المباعة يجب أن يكون بمبلغ ١٤٦٦٠٠ جنيه ، حتى لا تتضخم تكلفة البضاعة المباعة بقيمة التالف ، ثم باجراء القيد بعاليه تنخفض قيمة المخزون الى ما هو موجود فعلا بخلاف التالف .

## ٣ ــ جرد الاصول الثابتة وتسوية حساباتها :

الاصول الثابتة هى عناصر ثروة تحصل عليهـا الوحـدة المحاسبية لا لاغراض الاتجار فيها وانما لاقتنائها أو لاستخدامها فى الأنشطة المختلفـة التى تقوم الوحدة المحاسبية من اجلها . ويطلق عليها اصولا ثابتة لأنهـا طويلة الاجل ويمتد عمرها الانتاجى الى عدد من الفترات المحاسبية . وتنقسم الاصول الثابتة Fixed Assets الى عـدد من المجموعات المسـتقر عليهـا للمشروعات التجارية والصناعية وهى : الاراضى ، والمبانى ، والانشاءات، والطرق والمرافق ، والآلات والمعدات ، ووسائل النقل والانتقال ، والاثاث والتركيبات ، والعدد الادوات . ويضاف الى ذلك فى المشروعات الاخرى ما يتفق مع طبيعة نشاطها من اصول ثابتة ، كالثروة الحيوانية فى المشروعات الزراعية ، والثروة التعدينية فى الصناعات الاستخراجية .

وعادة ما يسهل التحقق من وجود وملكية الاصول الثابتة ومطابقـة

كميات الموجود منها مع سجلات الأصول الثابتة ، وتكمن مشكلة هذه الاصول في تقييمها ، أي تحديد القيمة الملائمة لها او للخدمات والمنافع التى مازالت كامنة فيها فى تاريخ الميزانية العمومية . الا أن الالتزام بقاعدة التكلفة التاريخية بشأن تقييم هذه الاصول قد ادى الى تبسيط هذه المشكلة كثيرا وادى فى نفس الوقت الى عدم واقعية حلولها المحاسبية . وبالرغم من ذلك سوف نلتزم على هذا المستوى المبدئى للدراسة بقاعدة التكلفة التاريخية ، لانها مازالت الشائعة التطبيق عملا .

ويتم تقييم الاصول الثابتة طبقا لقاعدة التكلفة التاريخية بتكاليف الاقتناء مخصوما منها ما يخص ما انقضى من عمرها الإنتاجي من اهلاك . وتعرف تكاليف الاقتناء بأنها كل ما يلزم من نفقات لوضع الاصل فى الصورة والمكان الملائم للاستخدام ، أو تلك التى لا تؤدى الى زيادة قدرته أو كفاءته عما كانت عليه . أما الاهلاك فيعرف محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الاصل على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة . وسوف نتناول تكاليف الاقتناء أولا ، ثم نتناول الاهلاك المحاسبى للاصول الثابتة .

**٣ ـ ١ ـ التفرقة بين النفقات الراسمالية والمصروفات الجارية :**

تعتبر قاعدة التفرقة بين النفقات الراسمالية **Capital Expenditures** والمصروفات الجارية Current Expenses من أهم القواعد المحاسبية التى بمقتضاها تتحدد تكاليف اقتناء الاصول الثابتة من ناحية ، والتى ينتج عنها التطبيق السليم لقاعدة مقابلة الايرادات الخاصة بالفترة المحاسبية بمصروفاتها من ناحية أخرى . ويطلق على هذه القاعدة فى كثير من الكتابات المحاسبية قاعدة التفرقة بين المصروفات الايرادية والمصروفات الراسمالية . غير اننا نحبذ الصياغة بعاليه لانه وان كانت المصروفات **Expenses** ايرادية فهى ليست راسمالية . فالصرف يعنى النفاذ مقابل استفادة عاجلة ومنتهية .

بينما الاصول الراسمالية فائدتها مستمرة فى العاجل والآجل ، ومن ثم فلا يصرف فى سبيل الحصول عليها وانما ينفق فى سبيل ذلك .

وتطبيقا لهذه القاعدة يعتبر من تكاليف الاصل الثابت كل ما ينفق فى سبيل الحصول على الاصل واعداده وتجهيزه للاستخدام فى المكان والصورة المناسبة لذلك . وبالتالى يعتبر من تكلفة الاصل ، ثمن الشراء من الداخل أو من الخارج ، ومصاريف النقل والشحن والتأمين والتفريغ والرسوم الجمركية والتركيب والانشاءات اللازمة للقواعد والتركيبات ، وأجور العمال والمهندسين والخبراء اللازمين لهذه المهام ، وغيرها من التكاليف اللازمة لتوصيل الاصل للحالة التى يمكن استخدامه فيها بأفضل صورة ممكنة . اما الوقود والزيوت والقوى المحركة التى قد تلزم لتشغيل الاصل ، وتكلفة الصيانة العادية والدورية ، والاصلاحات وقطع الغيار وغيرها مما يلزم لابقاء الاصل فى حالة صالحة للاستخدام ، دون التأثير على طاقته أو كفاءته فتعتبر من المصروفات الجارية .

والمصروفات الجارية هى تلك التى تلزم لتشغيل الاصول والحفاظ عليها او للحصول عى الايرادات خلال فترة محاسبية واحدة هى الفترة الجارية . وتنقل المصروفات الجارية فى الحسابات الختامية لاغراض المقابلة بينها وبين ما ينتج عنها من ايرادات لاغراض التعرف على نتيجة عمليات الفترة من ارباح أو خسائر . أما النفقات الراسمالية فتجعل حسابات الاصول مدينة بها حتى تستنفد خدماتها أو تهلك فى العملية الانتاجية فتتحول الى مصروفات .

هذا وتتحول كل النفقات الى مصروفات عند استنفاد خدمات الاصول التى تؤدى هذه النفقات الى اقتنائها فى الاغراض التى اقتنيت من اجلها باهلاكها او استخدامها . ذلك فيما عدا نوعية واحدة من الاصول الثابتة هى الاراضى ، وهى الاصل الذى لا يهلك بالاستخدام ولا يستهلك فى

الاستخدام . وليس من الضرورى أن تكون كل المصروفات فى الإصل نفقات ، فالأجور مثلا هى مصروفات فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى العمليات الجارية المنتجة لايرادات ، بينما هى نفقات اذ كانت فى سبيل الحصول على خدمات العاملين فى تركيب الالات ، او فى انشاء المبانى أو الطرق مثلا . .

وتؤدى عدم الدقة فى التفرقة بين المصروفات الجارية والنفقات الراسمالية الى عدم الالتزام بالمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات وعدم دقة رقم الارباح او الخسائر الناتجة من هذه المقابلة . وتؤدى المعالجة المحاسبية لنفقة راسمالية باعتبار انها مصروفا جاريا الى تضخيم المصروفات ومن ثم انقاص الارباح او زيادة الخسائر بالاضافة الى تخفيض قيمة الاصول . كما يؤدى اعتبار مصروفا جاريا نفقة راسمالية الى انقاص المصروفات ومن ثم تضخيم الارباح او تخفيض الخسائر بالاضافة الى تضخيم الاصول . ويمتد اثر ذلك الخلل الى عدد من الفترات المحاسبية .

**٣ ـ ب ـ الطرق المحاسبية الشائعة لاهلاك الاصول الثابتة :**

يتم تقييم الاصول الثابتة محاسبيا بالتكلفة التاريخية مخصوما منها الاهلاك المتجمع نتيجة استخدام الاصل فى العمليات الانتاجية ونتيجة للتقادم الزمنى . وقد سبق أن عرفنا الاهلاك محاسبيا بأنه تخصيص أو توزيع تكلفة الاصل الثابت على مدار حياته الانتاجية بطريقة عادلة .

وحيث أن خدمات الاصل الثابت تتاح لعدد من الفترات المحاسبية تحدد بطول العمر الانتاجي الاقتصادي للاصل ، وحيث ان الاصول الثابتة تنوعه واستخداماتها متعددة ومتباينة ، فان اثر كل ذلك على قيمة المنافع المستنفدة وقيمة المنافع الباقية والتى مازالت متوقعة من الاصل الواحد فى الاستخدامات المختلفة يكون مختلفا . ولذلك نجد العديد من الطرق المحاسبية

البديلة لحساب الاهلاك فى ظل التعريف السابق له ، كل لها مزاياها وعيوبها ، وكل تصلح عن غيرها للاستخدام فى ظروف معينة . ويتطلب تطبيق أى من هذه الطرق البديلة ضرورة توافر المعلومات الآتية :

١ ـ تكلفة الاصل المرغوب اهلاكه .

٢ ـ العمر الانتاجى الاقتصادى المقدر للاصل .

٣ ـ الظروف الفنية والتقنية والبيئية والاقتصادية التى يعمل فى ظلها الاصل .

٤ ـ تاريخ بدء استخدام الاصل فى العمليات الانتاجية أو فى الاغراض التى تم اقتناء الاصل لتحقيقها .

وسوف نتناول من الطرق المحاسبية الشائعة لحساب الاهلاك الطرق التالية :

ـ طريقة القسط الثابت Straight Line Depreciation Method .

ـ طرق القسط المتناقص Declining Balance Depreciation Methods

ـ طريقة معدل النفاد Depletion Rate Method .

وسوف نتناول كلا من هذه الطرق بقليل من التفصيل :

**٣ ـ ب ـ ١ :طريقة القسط الثابت :**

وتقوم هذه الطريقة على افتراض ان جميع الفترات المحاسبية المستفيدة من خدمات الاصل تستفيد من هذه الخدمات بمعدلات متساوية . وهذا يعنى ان كفاءة الاصل فى اداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار هذه الفترات ولا تتناقص بمرور الزمن او بتوالى الاستخدام . وقلما تتوافر هذه الافتراضات فى معظم الاصول الثابتة فى الحياة العملية . وربما يعتبر الاصل الاكثر ملاءمة لتطبيقها هو المبانى . غير انها من الطرق الشائعة الاستخدام عملا فى جميع الاصول الثابتة . وهى الطريقة الوحيدة المستخدمة فى النظام

المحاسبي الموحد في مصر ، ويتم حساب الاهلاك السنوي للأصل الثابت للاهلاك طبقا لهذه الطريقة بالمعادلة الآتية :

( تكلفة الاصل — القيمة المتوقعة كخردة أو كنهاية ) ÷ عدد سنوات العمر الانتاجي المقدر للاصل = الاهلاك السنوي .

فاذا كانت الاصول الثابتة لدى شركة الانفتاح لتعبئة المياه الغازية كالآتي : مباني وانشاءات ٤٢٥٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ١٨٣٠٠ جنيه ، سيارات نقل ١٢٠٠٠ جنيه ، وقد بدئ في استخدام المباني والآلات والمعدات في ١٩٨٤/٤/١ بينما بدئ في استخدام السيارات في ١٩٨٤/١٠/١ ، وتقدر قيمة هذه الاصول كخردة أو كنهاية كالآتي : مباني ٢٥٠٠ جنيها ، الآلات ومعدات ٨٢٠٠ جنيها ، سيارات ١٢٠٠ جنيها ، وتقدر الحياة الانتاجية المقدرة لكل من هذه الاصول بالآتي : مباني ٤٠ سنة ، الآلات والمعدات ٩ سنوات ، سيارات نقل ٥ سنوات ، وكانت السنة المالية تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام ، فان اهلاك كل من هذه الاصول طبقا لطريقة القسط الثابت يكون كالآتي :

$$\text{الاهلاك السنوي} = \frac{\text{التكلفة — القيمة كخردة أو كنهاية}}{\text{عدد سنوات العمر الانتاجي}}$$

$$\text{— الاهلاك السنوي للمباني} = \frac{٤٢٥٠٠ - ٢٥٠٠}{٤٠} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الاهلاك المباني لسنة ٨٤} = ١٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ٧٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{— الاهلاك السنوي للآلات} = \frac{١٨٣٠٠ - ٨٢٠٠}{٩} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{اهلاك الالات لسنة ٨٤} = ١٠٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢} = ٧٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الاهلاك السنوى للسيارات} = \frac{١٢١٠٠ - ٦٢١٠٠}{٥} = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{اهلاك السيارات لسنة ٨٤} = ١٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} = ٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم قيد الاهلاك كالعادة بجعل حساب الاهلاك مدينا وحساب مخصص الاهلاك دائنا لكل نوع من الاصول بصفة مستقلة بقيد تسوية . ثم يقفل حساب الاهلاك فى حساب الانتاج او التشغيل او حساب الارباح والخسائر، ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من الاصل الخاص به فى الميزانية .

هذا ويلاحظ ان السنة قد تحملت بالاهلاك بما يعادل عدد اشهر استفادتها من الاصل منسوبة الى عدد اشهر السنة . واذا حدث واضافت شركة الانفتاح لآلاتها سنة ١٩٨٥ ما تبلغ تكلفته ٦٧٢٠٠ جنيه وتقدر قيمته كخردة بمبلغ ٧٢٠٠ جنيه وتقدر حياته الانتاجية ١٢ سنة ، وبدأ استخدامه فى ١٩٨٠/٧/١ . فان رصيد الآلات بالتكلفة فى الدفاتر يصبح ١٦٥٥٠٠ جنيه . ويتم حساب الاهلاك للآلات والمعدات عن عام ١٩٨٥ فى ٨٥/١٢/٣١ كالآتى :

اهلاك الآلات الاصلية ( عن سنة كاملة ) = ١٠٠٠٠ جنيه

$$\text{اهلاك الآلات المضافة} = \left(\frac{٧٢٠٠ - ٦٧٢٠٠}{١٢}\right) \times \frac{٦}{١٢} = ٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

اهلاك الآلات والمعدات لسنة ٨٥ = ١٢٥٠٠ جنيه

وبجعل حساب اهلاك الآلات والمعدات مدينا بالمبلغ ليقفل بعد ذلك فى الحساب الختامى الملائم مقابل جعل حساب مخصص اهلاك الآلات والمعدات دائنا ، ليصبح رصيده ٢٠٠٠٠ جنيه يخصم من الآلات والمعدات فى جانب الاصول بالطرح الشكلى فى الميزانية .

وبعد انقضاء الحياة الانتاجية المقدرة للاصل يصبح رصيد مخصص الاهلاك مساويا لتكلفة الاصل ناقصا القيمة المقدرة كخردة .

### ٣ ـ ب ـ ٢ : طرق القسط المتناقص :

تقوم هذه الطرق على افتراض أن السنوات الاولى من عمر الاصل تستفيد من خدماته بصورة أفضل وبمصاريف تشغيل وصيانة اقل عن السنوات الاخيرة . ذلك لأن الأصل يكون فى حالة افضل وهو مازال بعد جديدا عما يكون عليه عندما يقترب من التخريد وبالتالى فيجب أن تتحمل السنوات الاولى باهلاك اكبر من السنوات الاخيرة ، وبذلك يصبح قسط الاهلاك السنوى متناقصا . ولا شك فى أن هذه الطرق تفضل عن طريقة القسط الثابت منطقيا واقتصاديا فى ظل الظروف الاقتصادية والتقنية الراهنة ، كما تلجأ الى اتباعها العديد من المنشآت ، وخاصة فى الولايات المتحدة حيث يترتب على اتباعها اعباء ضريبية اقل . ويمكن حساب القسط المتناقص بعديد من الطرق تناول منها اثنين بالشرح المختصر هما : طريقة الاهلاك المعجل Accelerated Depreciation Method ، وطريقة مجموع ارقام السنوات Some of the years, digits method

### أ ـ طريقة الاهلاك المعجل :

وتتطلب هذه الطريقة ضرورة حساب الاهلاك السنوى بطريقة القسط الثابت ، ثم تحديد نسبة هذا الاهلاك الى مجموع التكلفة المراد اهلاكها ، ثم مضاعفة النسبة الناتجة واستخدامها لحساب الاهلاك السنوى على الرصيد المتناقص للاصل .

ولنفرض لتوضيح هذه الطريقة أن احدى الشركات اشترت مجموعة من الآلات بلغت تكاليفها فى حالة معدة للاستخدام ....٤ جنيه ويقدر عمرها الانتاجى بخمس سنوات ولا يتوقع لها قيمة خردة . وقد بدا

استخدامها فى ١٩٨٣/١/١ ، وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام .
ويتم تطبيق طريقة الاهلاك المعجل كالآتى :

(١) الاهـلاك السـنوى الثـابت = $\frac{٤٠٠٠٠ - \text{صفر}}{٥}$ = ٨٠٠٠ جنيه

(٢) نسبة الاهلاك للقيمة القابلة

للاهـلاك = $\frac{٨٠٠٠}{٤٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٢٠$ ٪

(٣) نسبة الإهلاك المعجل = ٢٠ ٪ × ٢ = ٤٠ ٪

ويتم حساب الاهلاك السنوى كالآتى :

| نهاية السنة | القيمة الخاضعة للاهلاك | النسبة | الاهلاك السنوى | الرصيد المتبقى | مخصص الاهلاك |
|---|---|---|---|---|---|
| | جـ | | جـ | جـ | جـ |
| ١ | ٤٠٠٠٠ | ٪ ٤٠ | ١٦٠٠٠ | ٢٤٠٠٠ | ١٦٠٠٠ |
| ٢ | ٢٤٠٠٠ | ٪ ٤٠ | ٩٦٠٠ | ١٤٤٠٠ | ٢٥٦٠٠ |
| ٣ | ١٤٤٠٠ | ٪ ٤٠ | ٥٧٦٠ | ٨٦٤٠ | ٣١٣٦٠ |
| ٤ | ٨٦٤٠ | ٪ ٤٠ | ٣٤٥٦ | ٥١٨٤ | ٣٤٨١٦ |
| ٥ | ٥١٨٤ | ٪ ٤٠ | ٢٠٧٤ | ٣١١٠ | ٣٦٨٩٠ |

ويتم حساب الاهلاك فى ظل طريقة الاهلاك المعجل ، كما هو واضح من الجدول ، على الرصيد المتبقى من التكلفة بعد خصم مجمع الاهلاك ( مخصص الاهلاك ) . ففى نهاية السنة الثالثة مثلا تم حساب الاهلاك بنسبة ٤٠٪ من ١٤٤٠٠ جنيه وهذا المبلغ هو عبارة عن تكلفة الاصل التاريخية وهى ٤٠٠٠٠ جنيه مخصوما منها رصيد مخصص الاهلاك فى بداية السنة الثالثة والذى يمثل مجمل اهلاك السنة الاولى والثانية ( ١٦٠٠٠ + ٩٦٠٠ = ٢٥٦٠٠ ) .

هذا ويطلق محاسبيا على التكلفة التاريخية للاصل مخصوما منهـا مخصص الاهلاك اصطلاح « القيمة الدفترية » وهى قيمة متناقصة بمرور الزمن بتزايد رصيد مخصص الاهلاك ، وهى القيمة التى تخضع للاهلاك بنسبة الاهلاك المعجل .

ويلاحظ ان الرصيد الخاضع للاهلاك فى ظل طريقة الاهلاك المعجل لايصل الى الصفر الا فى مالا نهاية . وبالتالى فاذا كان للاصل قيمة متوقعة محددة كنفاية او كخردة فيجب وقف حساب الاهلاك عليه عندما يصل رصيده الى هذه القيمة . ويمكن التغلب على هذه المشكلة بتحديد نسبة الاهلاك التى نطبق على الرصيد المتناقص عن طريق المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الاهلاك المعجل} = ١ - \sqrt[\text{ن}]{\frac{\text{القيمة كنفاية}}{\text{تكلفة الاصل}}}$$

حيث ن هى عدد سنوات العمر الانتاجى المقرر للاصل .

فلو فرضنا مثلا ان شركة الكمال قد حصلت على سيارة نصف نقل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه معدة للاستخدام ، ويقدر عمرها الانتاجى بأربع سنوات، وتقدر قيمتها كخردة بمبلغ ١٢٩٦ جنيه ، فان نسبة الاهلاك المعجل تكون كالآتى :

$$\text{نسبة الاهلاك المعجل} = ١ - \sqrt[٤]{\frac{١٢٩٦}{١٠٠٠٠}}$$

$$= ١ - \frac{٦}{١٠} = \frac{٤}{١٠} = ٪٤٠$$

وتكون اهلاك السيارة ومجمع الاهلاك والقيمة الدفترية كالآتى :

| السنة | القيمة الدفترية | النسبة | الاهلاك السنوى | مجمع الاهلاك |
|---|---|---|---|---|
| ١ | ١٠٠٠٠ | ٤٠ ٪ | ٤٠٠٠ | ٤٠٠٠ |
| ٢ | ٦٠٠٠ | ٤٠ ٪ | ٢٤٠٠ | ٦٤٠٠ |
| ٣ | ٣٦٠٠ | ٤٠ ٪ | ١٤٤٠ | ٧٨٤٠ |
| ٤ | ٢١٦٠ | ٤٠ ٪ | ٨٦٤ | ٨٧٠٤ |

القيمة كنفاية ١٢٩٦

ويلاحظ أن هذه المعادلة سوف تؤدى الى معدل اهلاك مرتفع كلما قلت القيمة المقدرة كنفاية ، ليصل هذا المعدل الى ١٠٠٪ عندما تكون القيمه المقدرة كنفاية صفر . وهذا يعنى ان تكلفة الاصل تحمل للسنة الاولى ليصبح رصيده صفر ، ومن ثم اهلاك السنوات التالية صفر ايضا ، ولذلك يفضل دائما حساب نسبة الاهلاك المعجل على أساس ضعف نسبة القسط الثابت .

### ب ـ طريقة مجموع أرقام السنوات :

يتحدد الاهلاك السنوى طبقا لهذه الطريقة بالخطوات التالية: (١) تحدد سنوات العمر الانتاجى المقدر للاصل ، (٢) نضع هذه السنوات فى صورة سلسلة رقمية متتالية ، (٣) نقوم بجمع أرقام السلسلة ليكون هذا المجموع مقاما لنسب الاهلاك السنوية ، (٤) نقوم بابدال أرقام السلسلة مبتدئين بالرقم الاكبر ومنتهين بالرقم الاصغر ، (٥) نضع مجموع ارقام السنوات مقاما لكل رقم من هذا المبدول ، (٦) يحسب الاهلاك السنوى بضرب كل من الكسور الناتجة فى تكلفة الاصل مبتدئين بالكسر الاكبر للسنة الاولى ومنتهين بالكسر الاصغر للسنة الاخيرة ، ليتحدد الاهلاك السنوى الخاص بكل سنة .

ولنفرض مثلا توضيحا لهذه الطريقة ان احدى المنشآت قامت بشراء حاسب آلى بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، تقدر حياته الانتاجية بخمس سنوات دون قيمة كخردة . وكان الحاسب معدا للاستخدام فى ١٩٨٤/٤/١ ، وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام . وطبقا لطريقة مجموع ارقام السنوات يتم حساب اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب كالآتى :

عدد السنوات : ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥

( الخطوات من ١ الى ٣ ) .

نسبة الاهلاك : $\frac{٥}{١٥}$ ، $\frac{٤}{١٥}$ ، $\frac{٣}{١٥}$ ، $\frac{٢}{١٥}$ ، $\frac{١}{١٥}$ (الخطوات ٤ ، ٥)

ويكون قسط اهلاك كل سنة من سنوات عمر الحاسب ، وكذلك ما تتحمل به كل سنة مالية كالآتى :

| السنة من عمر الحاسب | قسط الاهلاك عن السنة من عمر الحاسب | السنة المالية المنتهية فى | قسط الاهلاك الخاص بالسنة المالية | مخصص الاهلاك |
|---|---|---|---|---|
| | جنيه | | جنيه | جنيه |
| ١ | ٦٠٠٠٠ × $\frac{٥}{١٥}$ = ٢٠٠٠٠ | ٨٤/١٢/٣١ | ١٥٠٠٠ | ١٥٠٠٠ |
| ٢ | ٦٠٠٠٠ × $\frac{٤}{١٥}$ = ١٦٠٠٠ | ٨٥/١٢/٣١ | ١٧٠٠٠ | ٣٢٠٠٠ |
| ٣ | ٦٠٠٠٠ × $\frac{٣}{١٥}$ = ١٢٠٠٠ | ٨٦/١٢/٣١ | ١٣٠٠٠ | ٤٥٠٠٠ |
| ٤ | ٦٠٠٠٠ × $\frac{٢}{١٥}$ = ٨٠٠٠ | ٨٧/١٢/٣١ | ٩٠٠٠ | ٥٤٠٠٠ |
| ٥ | ٦٠٠٠٠ × $\frac{١}{١٥}$ = ٤٠٠٠ | ٨٨/١٢/٣١ | ٥٠٠٠ | ٥٩٠٠٠ |
| مجموع | ١   ٦٠٠٠٠ | ٨٩/١٢/٣١ | ١٠٠٠ | ٦٠٠٠٠ |

هذا ويلاحظ ان السنة الاولى من العمر الانتاجي للاصل تتحمل باهلاك يماثل ما تتحمله السنة الاخيرة مضروبا فى عدد سنوات العمر الانتاجى ، كما تتحمل السنة الثانية ما يماثل ما تتحمله السنة الاخيرة مضروبا فى ( عدد سنوات العمر الاتاجى — ١ ) ... وهكذا .

اى ان اهلاك كل سنة ( و ) من العمر الانتاجى للاصل ( ن ) اذا كان اهلاك السنة الاخيرة ( ع ) يمكن أن يتحدد بالمعادلة التالية ، حيث ( ك ) ترمز للاهلاك السنوى .

$$ك_و = ك_ع \times (ن - و + ١)$$

ويتحدد $ك_ع$ اذا كانت التكلفة المراد اهلاكها (ت) بالمعادلة التالية :

$$ك_ع = ت \times \left[ \frac{١}{\sum_{و=١}^{ن} و} \right]$$

وقد تحدد الاهلاك الذى تتحمل به كل سنة مالية للمثال الوارد بعاليه على حسب استفادة كل سنة مالية من سنوات عمر الحاسب الذى تحدد اهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات ، كالآتى :

٨٤/١٢/٣١ استفادت بتسعة شهور من السنة الاولى من عمر الحاسب فيكون الإهلاك الخاص بها = $٢٠٠٠٠ \times \frac{٩}{١٢}$ = ١٥٠٠٠ جنيه

٨٥/١٢/٣١ استفادت ثلاثة شهور من السنة الاولى من عمر الحاسب فيكون الاهلاك عن هذه الشهور الثلاثة = $٢٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢}$ = ٥٠٠٠ جنيه .

واستفادت بتسعة شهور من السنة الثانية من عمر الحاسب ، فيكون

الاهلاك عن الشهور التسعة = ١٦٠٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$ = ١٢٠٠٠ جنيه .

فيكون اهلاك سنة ٨٥ = ٥٠٠٠ + ١٢٠٠٠ = ١٧٠٠٠ جنيه .

.......................................................

٣١/١٢/٨٦ استفادت بالثلاث شهور الاخيرة من السنة الاخيرة من عمر

الحاسب فيكون الاهلاك الذى تتحمل به = ٤٠٠٠ × $\frac{٣}{١٢}$ =

١٠٠٠ جنيه .

وتتميز طرق القسط المتناقص عموما على طريقة القسط الثابت بالمزايا التالية :

١ ـ تؤدى الى ان الاهلاك السنوى ، ولو انه يتم حسابه على أساس التكلفة التاريخية ، يقارب فى القيمة للنقص فى القيمة الاقتصادية نتيجة الاستخدام ومرور الزمن والتقادم التقنى ، عن طريقة القسط الثابت .

٢ ـ تؤدى الى تخصيص تكلفة الاصل بصورة اكثر عدالة على الفترات المحاسبية المستفيدة من خدماته ، ذلك لارتفاع كفاءة الاصل فى السنوات الاولى من حياته الانتاجية وانخفاض تكلفة التشغيل والصيانة عن السنوات الاخيرة التى تتحمل بتكاليف تشغيل وصيانة أعلى مقابل الحصول على كفاءة انتاجية اقل .

٣ ـ تؤدى الى تحقيق مزايا ضريبية أفضل فى السنوات الاولى من عمر الاصل حيث يرتفع الاهلاك فينخفض الربح الخاضع للضريبة .

ومع هذه المزايا فهذه الطرق مازالت عرضة للانتقادات التى توجه لحساب الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية عموما ، وهو موضوع دراسات متقدمة .

ولا تختلف المعالجة المحاسبية للاهلاك فى ظل طرق القسط المتناقص عما سبق ذكره فى طريقة القسط الثابت . فيجعل حساب الاهلاك مدينا بما يخص الفترة مقابل جعل حساب مخصص الاهلاك دائنا . ثم يقفل حساب الاهلاك فى الحساب الختامى الملائم . ويظهر المخصص مطروحا طرحا شكليا من حساب الاصل الخاص به فى جانب الاصول من الميزانية، وينتج عن حاصل الطرح ما يطلق عليه القيمة الدفترية ، كما سبق ووضحنا .

**٣ ـ ب ـ ٢ ـ طريقة معدل النفاد :**

ويطلق عليها ايضا طريقة الانتاج فى حساب الاهلاك . ويرتبط حساب الاهلاك فى هذه الطريقة بالانتاجية المستنفدة من الانتاجية الكامنة بالاصل على مدار حياته الانتاجية المتوقعة ، بمعنى انه مثلا اذا كان يقدر لسيارة أن تعيش لمسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو متر، وتم استخدامها فى السنة الاولى ١٢٠٠٠ كيلو متر ، والثانية ٢٠٠٠٠ كيلو متر والثالثة ٦٠٠٠ كيلو متر ، ... وهكذا فان ما تتحمل به هذه السنوات الثلاث ، من تكلفة السيارة ، بفرض ان هذه التكلفة تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تكون كالآتى :

| السنة | التكلفة | معدل النفاد | الاهلاك | مخصص الاهلاك |
|---|---|---|---|---|
| | جنيه | | جنيه | جنيه |
| ١ | ١٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠ | ١٢٠٠ | ١٢٠٠ |
| ٢ | ١٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠ | ٢٠٠٠ | ٣٢٠٠ |
| ٣ | ١٠٠٠٠ | ٦٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠ | ٦٠٠ | ٣٨٠٠ |
| . | ١٠٠٠٠ | . | . | . |
| . | . | . | . | . |
| . | . | . | . | . |
| . | . | . | . | . |
| ن | . | . | . | ١٠٠٠٠ |

وتؤدى هذه الطريقة الى ربط تكلفة الاهلاك بمعدل الاستخدام السنوى، ومن ثم لا تأخذ فى الاعتبار التقادم الزمنى والتقنى ، فالسيارة عمر ٥ سنوات المستخدمة ١٠٠٠٠ كيلو متر لا تساوى بالتأكيد نفس الماركة عمر سنة أو سنتين المستخدمة لنفس المسافة .

الا ان هذه الطريقة تعتبر افضل الطرق لاهلاك مخزون موارد الثروة التعدينية والبترولية ، مثل مناجم الذهب والفضة والحديد والفوسفات ومخزون البترول الخام .

واذا طبقت هذه الطريقة على مناجم الثروة التعدينية ، فانه لا يتم عادة تكوين مخصص للاهلاك . بل يجعل حساب الاصل المستنفد جزء منه دائنا بالقيمة المستنفدة مباشرة . فاذا افترضنا مثلا أن مخزون البترول الخام فى جمهورية مصر العربية فى ٨٤/١/١ قد بلغ ٢٠ مليون برميل ، وانه خلال سنة ١٩٨٤ قد تم استخراج مليون برميل ، وبفرض تقدير البرميل غير المستخرج بالتكلفة بمبلغ ١٠ جنيه ، فان قيمة المستنفد عن سنة ١٩٨٤ تصبح :

١٠٠٠٠٠٠ برميل × ١٠ جنيه = ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه

ويكون القيد اللازم كالآتى :

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/تكلفة المستنفد من مخزون البترول الخام

١٠٠٠٠٠٠٠ الى حـ/قيمة مخزون البترول الخام

وتنتقص قيمة المخزون فى ميزانية الهيئة العامة للبترول من ٢٠٠ مليون جنيه فى ٨٤/١/١ الى ١٩٠ مليون جنيه فى ٨٤/١٢/٣١ ، كما يقفل حساب تكلفة المستنفد فى حساب الانتاج .

### ٣ ـ جـ ـ الارباح والخسائر الراسمالية وتخريد الاصول الثابتة :

عندما يتم بيع الاصول الثابتة بثمن يقل عن قيمتها الدفترية فى تاريخ

أى أن الغرض يطلق عليه محاسبياً « خسائر رأسمالية » ، كما أنه يجب تخفيض الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك عند انتهاء حياتها الانتاجية ، أو قبل ذلك فى بعض الأحيان ، بما يستدعى ضرورة تعديل الأرصدة الدفترية باستبعاد ما تم تخفيضه . وسوف نوضح المعالجة المحاسبية لهذه العمليات عن طريق سلسلة من الأمثلة .

مثال أول : عن الخسائر الرأسمالية وطريقة القسط الثابت :

قامت شركة المنتجات المعدنية بشراء آلة لتصنيع الشبابيك المعدنية فى [illegible]/١٩٨٠ وقد تم تركيب الآلة وبدأ تشغيلها فى ١٩٨٠/٧/١ . وقد تم شراء الآلة من الخارج بما يعادل ٢٦٠٠٠ جنيه مصرى تسليم ميناء الاسكندرية سددت باستلام المستندات ، ودفعت الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص [illegible] جنيها سددت نقدا فى ١٩٨٠/٣/٢٩ ، كما بلغت مصاريف نقل الآلة واعداد قواعدها وتركيبها [illegible] جنيها نقدا ، ويقدر العمر الانتاجى للآلة بخمس سنوات ، ثم تباع خردة بعدها بمبلغ [illegible] جنيه ، وتستهلك الآلة بطريقة القسط الثابت . وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام . غير ان الشركة قررت فى ١٩٨٢/٩/٣٠ بيع الآلة واستبدالها بأخرى أكثر منها كفاءة . وقد قامت الشركة ببيع الآلة فى هذا التاريخ بمبلغ [illegible] جنيه .

**والمطلوب : توضيح المعالجة المحاسبية اللازمة لهذه العمليات وتصوير الحسابات اللازمة فى تاريخ بيع الآلة .**

أولا : اثبات تكلفة الآلة واعدادها للاستخدام سنة ١٩٨٥ :

٢٦٠٠٠ من ح/الآلة ٨٠/٢/٢٧

٢٦٠٠٠ الى ح/النقدية

ثمن الآلة

٢٦٠٠ من ح/الآلة ٨٠/٣/٢٩

٢٦٠٠ الى ح/النقدية

الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص

٣٢٠٠ من ح/الآلة ٨٠/٧/١

٢٢٠٠ الى ح/النقدية

مصاريف التركيب

وبذلك يظهر حساب الآلة رصيدا مدينا بتكلفتها يبلغ ٤١٨٠٠ جنيه فى ٨٠/٧/١ تاريخ بدء التشغيل . ويكون قسط الاهلاك السنوى على أساس طريقة القسط الثابت كالآتى :

قسط الاهلاك السنوى = (٤١٨٠٠ — ١٨٠٠) / ٥ = ٨٠٠٠ جنيه

ولما كانت سنة ٨٠ لم تستفيد الا بنصف سنة فهى تتحمل باهلاك = ٤٠٠٠ جنيه حيث يكون قيد التسوية فى ٨٠/١٢/٣١ كالآتى :

٤٠٠٠ من ح/اهلاك الآلة

٤٠٠٠ الى ح/ مخصص اهلاك الآلة

اهلاك الآلة عن الفترة من ٧/١ حتى ١٢/٣١

ويقفل ح/اهلاك الآلة فى حساب الانتاج او التشغيل بجعل ح/الاهلاك دائنا و ح/الانتاج او التشغيل عن سنة ١٩٨٠ مدينا .

ويخصم رصيد مخصص الاهلاك ( ٤٠٠٠ جنيه ) من ح/الآلة فى الاصول الثابتة فى الميزانية لتبقى فيها القيمة الدفترية فى ٨٠/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٨٠٠ جنيه .

وحيث تم بيع الآلة فى ٨٣/٩/٣٠ ، فان كل من السنتان ١٩٨١ ، ١٩٨٢ تتحمل بالاهلاك سنة كاملة . ويجرى قيد مماثل للقيد بعاليه لاثبات التسويه ، ثم يجرى اقفال الاهلاك بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه فى ٨١/١٢/٣١ ، وفى

٨٢/١٢/٣١ . ويصبح رصيد حساب مخصص الاهلاك فى ٨٢/١٢/٣١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ( ٤٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠ ) وتصبح القيمة الدفترية للآلة فى نفس التاريخ ٢١٨٠٠ جنيه .

وفى سنة ٨٣ التى تم فى ٩/٣٠ منها بيع الآلة يتم اجراء القيود التالية فى تاريخ البيع .

ـ حساب الاهلاك عن الفترة من ٨٣/١/١ حتى تاريخ البيع ٨٣/٩/٣٠ وتسوية المخصص .

الاهلاك عن ٩ شهور = ٨٠٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$ = ٦٠٠٠ جنيه

| | | |
|---|---|---|
| ٦٠٠٠ | من ح/الاهلاك | ٨٣/١/٣٠ |
| ٦٠٠٠ | الى ح/مخصص اهلاك الآلة | |

وبترحيل هذا القيد لحساب المخصص يصبح رصيده ٢٦٠٠٠ جنيه .

وحيث تم بيع الآلة فانه لا يصبح هناك مبررا لوجود المخصص الخاص بها ، وبالتالى يقفل حساب المخصص فى ح/الآلة بالقيد التالى :

| | | |
|---|---|---|
| ٢٦٠٠٠ | من ح/مخصص اهلاك الآلة | ٨٣/٩/٣٠ |
| ٢٦٠٠٠ | الى ح/الآلة | |

ويصبح رصيد حساب الآلة مساويا لقيمتها الدفترية فى ذلك التاريخ ويبلغ ١٥٨٠٠ جنيه . وحيث ان الآلة قد تم بيعها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه . فان الشركة تكون قد حققت خسائر راسمالية تبلغ ٥٨٠٠ جنيه . ويتم اقفال حساب الآلة باثبات واقعة البيع والخسائر الراسمالية بالقيد التالى :

| | | |
|---|---|---|
| | **من مذكورين :** | ٨٣/٩/٣٠ |
| ١٠٠٠٠ | ح/النقدية (او ح/المدينين) بثمن البيع | |
| ٥٨٠٠ | ح/الخسائر الراسمالية (الفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية ) | |
| ١٥٨٠٠ | الى ح/الآلة | |

ويقفل ح/الاهلاك فى ح/التشغيل او ح/الانتاج ، ويقفل ح/الخسائر الراسمالية فى ح/الارباح والخسائر بعد تحديد صافى ربح العمليات ( كما سيرد فيما بعد ) ، وذلك عند انتهاء السنة المالية ٨٣/١٢/٣١ . ويظهر حساب الآلة و ح/مخصص الاهلاك و ح/الخسائر الراسمالية فى ٨٣/٩/٣٠ بعد التسوية واثبات البيع كالآتى :

منه — ح/الآلة — لـه

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ٤١٨٠٠ | رصيد | | ١ /١ /٨٣ | ٢٦٠٠٠ | من ح/مخصص الاهلاك | ٨٣/٩/٣٠ |
| | | | | ١٠٠٠٠ | من ح/النقدية | ٨٣/٩/٣٠ |
| | | | | ٥٨٠٠ | من ح/الخسائر الراسمالية | ٨٣/٩/٣٠ |
| ٤١٨٠٠ | | | | ٤١٨٠٠ | | |

ح/مخصص اهلاك الآلة

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٢٦٠٠٠ | الى ح/الآلة | ١ /١ /٨٣ | ٢٠٠٠٠ | رصيد | ١ /١ /٨٣ |
| | | | ٦٠٠٠ | من ح/الاهلاك | ٨٣/ ٩/٣٠ |
| ٢٦٠٠٠ | | | ٢٦٠٠٠ | | |

منه — ح/الخسائر الراسمالية — لـه

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٥٨٠٠ | الى ح/الآلة | ٨٣/ ٩/٣٠ | ٥٨٠٠ | يقفل فى ح/أ خ | فى ١٢/٣١ |

ومن الجدير بالذكر انه كان من الممكن توسيط حساب لبيع الآلة يقفل فيه رصيد اول الفترة للآلة ومخصص الاهلاك بعد التسوية ويجعل دائنا بثمن بيع الآلة ، ليحدد رصيده بعد ذلك الارباح او الخسائر الراسمالية التى تقفل فى ح/الارباح والخسائر فى نهاية العام . وسوف نعالج المثال التالى بهذه الطريقة .

**المثال الثانى : عن الارباح الراسمالية وطريقة الاهلاك المعجل :**

اشترت احدى الشركات سيارة نقل حمولة ٢٠ طن فى حالة معدة :

للاستخدام فى ١٩٧٦/٩/٣٠ بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه لنقل وارداتها من الخارج من جمرك الاسكندرية الى مقر الشركة بالقاهرة وبلغت تكلفة شرائها ٥٠٠٠٠ جنيه ومصاريف تجهيزها ٤٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الانتاجى بخمس سنوات تنتهى فى ٨١/٩/٣٠ ، بقيمة كخردة ٦٠٠٠ جنيه ، كما تقرر اهلاك السيارة بطريقة الاهلاك المعجل . وفى ١٩٨٠/١٢/٣١ قررت الشركة الشركة بيع السيارة واستبدالها بسيارة جرار جديدة حمولة ٦٠ طن ، وتم بيع السيارة القديمة فعلا فى ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت تكلفة السيارة الجديدة ١٠٦٠٠٠ جنيه تقرر اهلاكها على خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات ، وقدرت قيمتها البيعية بعد ذلك بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه .

**المطلوب :** توضيح المعالجة المحاسبية للسيارة القديمة حتى بيعها بتوسيط حساب للسيارة المباعة ، واظهار ما يلزم من تسويات كما يجب اجراءها فى ٨١/١٢/٣١ ، حيث تنتهى السنة المالية للشركة فى ١٢/٣١ من كل عام .

اولا : اثبات شراء السيارة فى ١٩٧٦/٩/٣٠ وتحديد قسط الاهلاك السنوى .

— عند شراء السيارة يتم اثبات القيد التالى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٥٤٠٠٠ | | من ح/السيارة | ١٩٧٦/٩/٣٠ |
| | ٥٤٠٠٠ | الى ح/النقدية ( او الدائنين ) | |

— ويتم حساب الاهلاك كالآتى :

١ — نسبة القسط الثابت: قسط الاهلاك السنوى = $\frac{٥٤٠٠٠ - ٦٠٠٠}{٥}$ جنيه = ٩٦٠٠

نسبه القسط الثابت = $\frac{٩٦٠٠}{٤٨٠٠٠}$ × ١٠٠ = ٢٠٪

٢ ــ نسبة الاهلاك المعجل = ٢٠٪ × ٢ = ٤٠٪

| السنة | القيمة الدفترية من عمر السيارة | | قسط الاهلاك للسنة من عمر السيارة | السنة المالية المنتهية | نصيب السنة المالية من الاهلاك | مخصص الاهلاك فى تاريخ نهاية السنة المالية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | جنيه | | جنيه | | جنيه | جنيه |
| ١ | ٥٤٠٠٠ | ٤٠٪ | ٢١٦٠٠ | ٧٦/١٢/٣١ | ٥٤٠٠ | ٥٤٠٠ |
| ٢ | ٣٢٤٠٠ | ٤٠٪ | ١٢٩٦٠ | ٧٧/١٢/٣١ | ١٦٢٠٠ } ٣٢٤٠ | ٢٤٨٤٠ |
| ٣ | ١٩٤٤٠ | ٤٠٪ | ٧٧٧٦ | ٧٨/١٢/٣١ | ٩٧٢٠ } ١٩٤٤ | ٣٦٥٠٤ |
| ٤ | ١١٦٦٠ | ٤٠٪ | ٤٦٦٤ | ٧٩/١٢/٣١ | ٥٨٣٢ } ١١٦٦ | ٤٣٥٠٢ |
| ٥ | ٧٠٠٠ | فرق | ١٠٠٠ | ٨٠/١٢/٣١ | ٣٤٩٨ } ٢٥٠ | ٤٧٢٥٠ |
| الرصيد ٦٠٠٠ | | | | ٨١/١٢/٣١ | ٧٥٠ | ٤٨٠٠٠ |

ويلاحظ ان اهلاك سنة ١٩٧٦ لمدة ثلاثة شهور ، أى ٢١٦٠٠ × $\frac{٣}{١٢}$ = ٥٤٠٠ جنيه ، بينما اهلاك سنة ٧٧ مثلا لمدة ١٢ شهرا ، منها :

٩ شهور من السنة الاولى من عمر السيارة اهلاكها = ٢١٦٠٠ × $\frac{٩}{١٢}$

= ١٦٢٠٠ جنيه

٣ شهور من السنة الثانية من عمر السيارة اهلاكها = ١٢٩٦٠ × $\frac{٣}{١٢}$

= ٣٢٤٠ جنيه

الاهلاك التى تتحمل به سنة ١٩٧٧ ١٩٤٤٠ جنيه

ويلاحظ ايضا أنه فى ظل هذه الطريقة يمكن حساب الاهلاك الذى يخص كل سنة مالية بضرب القيمة الدفترية فى بداية السنة ( التكلفة ــ مخصص الاهلاك) فى نسبة الاهلاك مباشرة وبذلك يكون حساب الاهلاك كما هو موضح بالجدول التالى :

| السنة المالية المنتهية فى | المدة المستفيدة | القيمة الدفترية | النسبة | الاهلاك | مخصص الاهلاك |
|---|---|---|---|---|---|
| ١/ ١/ ٧٦ | ٣ شهور | ٥٤٠٠٠ | ٤٠٪ | ٥٤٠٠ | ٥٤٠٠ |
| ١/ ١/ ٧٧ | سنة | ٤٨٦٠٠ | ٤٠٪ | ١٩٤٤٠ | ٢٤٨٤٠ |
| ١/ ١/ ٧٨ | سنة | ٢٩١٦٠ | ٤٠٪ | ١١٦٦٤ | ٣٦٥٠٤ |
| ١/ ١/ ٧٩ | سنة | ١٧٤٩٦ | ٤٠٪ | ٦٩٩٨ | ٤٣٥٠٢ |
| ١/ ١/ ٨٠ | سنة | ١٠٤٩٨ | ٤٠٪ | ٤١٩٩ | ٤٧٧٠١ |
| ١/ ١/ ٨١ | ٩ شهور | ٦٢٩٩ | فضلة | ٢٩٩ | ٤٨٠٠٠ |
| ٣١/١٢/٨١ | الرصيد | ٦٠٠٠ | | | |

ويلاحظ الاختلافات فيما تحملت به سنتى ٨٠ و ٨١ فى ظل هذه الطريقة عن الطريقة السابقة . غير ان كلا الطريقتين مقبول ولو ان الاولى ادق مادامت هناك قيمة معينة كتفاية أو كخردة يراد عدم اهلاكها .

كما يلاحظ ان ما يتم اهلاكه فى السنة الخامسة من عمر السيارة يبلغ ١٠٠٠ جنيه كما هو موضح فى الجدول الاول ، وهو أقل من ٤٠٪ من القيمة الدفترية ، ولكنه يمثل الفرق بين القيمة الدفترية فى بداية العام والقيمة المقدرة خردة فى نهاية العام الخامس من عمر السيارة .

**ثانيا : تسوية مخصص الاهلاك سنويا :**

يتم اثبات اهلاك سنة ١٩٧٦ وتسوية المخصص بالقيد التالى :

| | | |
|---|---|---|
| ٥٤٠٠ | من ح/اهلاك السيارة | ٣١/١٢/٧٦ |
| ٥٤٠٠ | الى ح/مخصص اهلاك السيارة | |

ويقفل حساب الاهلاك فى حساب الانتاج أو التشغيل (منشاة صناعية) أو الارباح والخسائر ( منشاة تجارية ) ، ويظهر المخصص مطروحا من رصيد السيارة طرحا شكليا ليعطى قيمة دفترية لها فى ٣١/١٢/٧٦ تبلغ ٤٨٦٠٠ جنيه فى الاصول الثابتة فى الميزانية .

ويتم اجراء نفس القيد السابق فى ٣١/١٢/٧٧ بمبلغ ١٩٤٤٠ جنيه

ليصبح رصيد المخصص ٢٤٨٤٠ جنيه ، ويقفل الاهلاك فى الحساب الختامى الملائم ( على حسب طبيعة النشاط ) .

ويتم اجراء نفس القيد فى ٧٨/١٢/٣١ بمبلغ ١١٦٦٤ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٣٦٥٠٤ جنيه ويعالج نفس المعالجة السابقة .

ويتم اجراء نفس القيد فى ٧٩/١٢/٣١ بمبلغ ٦٩٩٨ جنيه ليصبح رصيد المخصص ٤٣٥٠٢ جنيه ، وفى ٨٠/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٤٨ جنيه فى ظل الطريقة الحسابية الاولى او بمبلغ ٤١٩٩ فى ظل الطريقة الثانية ليصبح رصيد المخصص فى تاريخ بيع السيارة ٤٧٢٥٠ جنيه فى ظل الطريقة الاولى أو ٤٧٧٠١ جنيه فى ظل الطريقة الثانية .

**ثالثا : اثبات بيع السيارة وتسوية المخصص واقفال الحسابات فى ٨٠/١٢/٣١ .**

سوف نقوم فى هذا المثال بتوسيط حساب للاصل الثابت المباع ، وهو فى هذا المثال حساب السيارة المباعة . وتكون القيود الدفترية فى ٨٠/١٢/٣١ تاريخ بيع السيارة بفرض البيع تم نقدا وبفرض اتباع الطريقة الحسابية الاولى ، وبفرض منشأة تجارية كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٣٧٤٨ | | من حـ/اهلاك السيارة | ٨٠/١٢/٣١ |
| | ٣٧٤٨ | الى حـ/مخصص اهلاك السيارة | |
| ٥٤٠٠٠ | | من حـ/السيارة المباعة | ٨٠/١٢/٣١ |
| | ٥٤٠٠٠ | الى حـ/السيارة | |
| | | اقفال حساب السيارة فى حساب السيارة المباعة | |
| ٤٧٢٥٠ | | من حـ/مخصص اهلاك السيارة | ٨٠/١٢/٣١ |
| | ٤٧٢٥٠ | الى حـ/السيارة المباعة | |
| | | اقفال مخصص اهلاك السيارة فى السيارة المباعة | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٠٠٠٠ | | من ح/النقدية | ٨٠/١٢/٣١ |
| | ١٠٠٠٠ | الى ح/السيارة المباعة | |
| | | ثمن بيع السيارة | |
| ٣٧٤٨ | | من ح/الارباح والخسائر | ٨٠/١٢/٣١ |
| | ٣٧٤٨ | الى ح/اهلاك السيارة | |
| | | اهلاك السيارة عن العام | |
| ٢٢٥٠ | | من ح/السيارة المباعة | ٨٠/١٢/٣١ |
| | ٢٢٥٠ | الى ح/الارباح الراسمالية | |
| | | أرباح بيع السيارة | |
| ٢٢٥٠ | | من ح/الارباح الراسمالية | ٨٠/١٢/٣١ |
| | ٢٢٥٠ | الى ح/الارباح والخسائر | |
| | | اقفال ح/الارباح الراسمالية | |

وعليك باجراء قيود مماثلة اذا ما اتبعت الطريقة الحسابية الثانية .

ويظهر حساب السيارة وحساب المخصص وحساب السيارة المباعة وحساب الارباح الراسمالية فى ٨٠/١٢/٣١ بعد التسوية والاقفال كالآتى :

ح / السيارة

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٥٤٠٠٠ | رصيد | ٨٠/ ١/ ١ | ٥٤٠٠٠ | من ح/السيارة المباعة | ٨٠/١٢/٣١ |
| ٥٤٠٠٠ | | | ٥٤٠٠٠ | | |

منه ح/مخصص اهلاك السيارة له

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| ٤٧٢٥٠ | الى ح/السيارة المباعة | ٨٠/١٢/٣١ | ٤٣٥٠٢ | رصيد | ٨٠/ ١/ ١ |
| | | | ٣٧٤٨ | من ح/الاهلاك | ٨٠/١٢/٣١ |
| ٤٧٢٥٠ | | | ٤٧٢٥٠ | | |

منه ح/السيارة المباعة له

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٥٤٠٠٠ | الى ح/السيارة | ٨٠/١٢/٣١ | ٤٧٢٥٠ | من ح/مخصص اهلاك السيارة | ٨٠/١٢/٣١ |
| ٣٢٥٠ | الى ح/الارباح الراسمالية | ٨٠/١٢/٣١ | ١٠٠٠٠ | من ح/النقدية | ٨٠/١٢/٣١ |
| ٥٧٢٥٠ | | | ٥٧٢٥٠ | | |

منه ح/الارباح الراسمالية له

| المبلغ | البيان | التاريخ | المبلغ | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|---|---|
| ٣٢٥٠ | الى ح/الارباح والخسائر | ٨٠/١٢/٣١ | ٢٢٥٠ | من ح/السيارة المباعة | ٨٠/١٢/٣١ |
| ٣٢٥٠ | | | ٣٢٥٠ | | |

**رابعا : التسويات الواجب اجراءها فى ٨١/١٢/٣١ بالنسبة للسيارة الجديدة :**

يجعل ح/السيارة مدينا فى ٨٠/١٢/٣١ تاريخ الشراء بمبلغ ١٠٦٠٠٠ جنيه مقابل جعل ح/النقدية ( او الدائنون ) دائنا . ويلاحظ أن سنوات عمر السيارة تتمشى مع السنوات المالية .

ويتم حساب الاهلاك عن سنة ٨١ كالآتى :

مجموع ارقام السنوات = ١ + ٢ + ٣ + ٤ + ٥ = ١٥

اهلاك السنة الاولى من عمر السيارة ( ١٩٨١ ) =

$$( ١٠٦٠٠٠ - ١٦٠٠٠ ) \times \frac{٥}{١٥} = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويجرى اثبات القيد التالى :

| | | |
|---|---|---|
| ٣٠٠٠٠ | من ح/اهلاك السيارة | ٨١/١٢/٣١ |
| ٣٠٠٠٠ | الى ح/مخصص اهلاك السيارة | |

ثم يقفل ح/الاهلاك فى حساب الارباح والخسائر فى ٨١/١٢/٣١ ويظهر مخصص الاهلاك مطروحا من ح/السيارة فى الميزانية .

**المثال الثالث : تخريد الاصول الثابتة وتسوية حساباتها :**

بلغ رصيد الآلات لدى شركة الشروق لتصنيع الألبان فى ١/١/١٩٨٥ مبلغ ٣٥٢٦٠٠ جنيه ، بينما بلغ رصيد مخصص الأهلاك ١٧٢١٠٠ جنيه فى نفس التاريخ . وفى ١٩٨٥/٣/٣٠ تم تخريد آلة تبلغ تكلفتها ٢٩٧٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية فى ٨٥/١/١ مبلغ ١١٥٠٠ جنيه حيث تستهلك بطريقة القسط المتناقص بمعدل ٢٠٪ سنويا . وفى ٨٥/٥/٢٠ تم تركيب آلة جديدة محل الآلة المخردة بلغت جملة تكاليفها ٦٠٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامها فى ٨٥/٦/١ . وقد تقرر اهلاك الآلة الجديدة بطريقة القسط الثابت بواقع ١٠٪ سنويا دون قيمة كخرده . وفى ٨٥/٩/٢٥ تم بيع الآلة السابق تخريدها فى ٣/٣٠ بمبلغ ١٠٤٠٠ نقدا . **المطلوب** : اجراء ما يلزم من قيود دفترية لاثبات ما تقدم ، وحساب الاهلاك عن عام ١٩٨٥ علما بأن الآلات القديمة كانت تخضع لنفس طريقة الاهلاك وبنفس المعدل ، وتصوير حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك كما يظهر فى ٨٥/١٢/٣١ بعد اتمام التسويات .

**اولا : اثبات تخريد الآلة وتكلفة الآلة الجديدة :**

اذا تم تخريد أصل من الاصول الثابتة قبل اتمام بيعه فان القيمة الدفترية للاصل تنقل من حسابات الاصول الثابتة وتحول لحساب مخزن الخردة الى ان يتم البيع .

وحيث تم تخريد الآلة فى ٣/٣٠ فانه يصبح من الواجب حساب اهلاك عليها لمدة ثلاثة شهور . ويتم حساب الاهلاك كالآتى :

$$١١٥٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ٢٣٠٠ \text{ جنيه}$$

ويجرى اثبات القيد التالى عند التخريد :

| | | |
|---|---|---|
| ٢٣٠٠ | من ح/الاهلاك ــ آلات | ٨٥/٣/٣٠ |
| | ٢٣٠٠ الى ح/مخصص الاهلاك ــ آلات | |

وقبل أن يتم تخريد الآلة يصبح من الضرورى اقفال حساب مخصص الاهلاك الخاص بها فى حساب الآلات ، حتى يظل فى حساب الآلات القيمة الدفترية للآلة التى على أساسها يتم التخريد .

ويتضح من البيانات بعاليه أن رصيد الجزء من مخصص اهلاك الآلات الخاص بالآلة المخردة يبلغ فى ٨٥/٢/١ مبلغ ٢٩٧٠٠ ـ ١١٥٠٠ = ١٨٢٠٠ جنيه ، فاذا اضفنا الى ذلك اهلاك الآلة عن الثلاثة شهور لأصبح ما يخص الآلة المخردة ٢٠٥٠٠ جنيه ، لتصبح قيمتها الدفترية فى تاريخ التخريد ٩٢٠٠ جنيه . ويتم تخريد الآلة باجراء القيود التالية :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٠٥٠٠ | | من ح/مخصص الاهلاك ـ آلات | ٨٥/٢/٢٠ |
| | ٢٠٥٠٠ | الى ح/الآلات | |
| ٩٢٠٠ | | من ح/مخزن الخردة | ٨٥/٢/٢٠ |
| | ٩٢٠٠ | الى ح/الآلات | |

ويتم اثبات تكلفة الآلة الجديدة كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٦٠٠٠٠ | | من ح/الآلات | ٨٥/٥/٣٠ |
| | ٦٠٠٠٠ | الى ح/النقدية (أو الدائنون) | |

**ثانيا : اثبات بيع الآلة المخردة :**

يتم اثبات بيع الآلة المخردة كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٠٤٠٠ | | من ح/النقدية | ٨٥/٦/٢٥ |
| | | **الى مذكورين :** | |
| | ٩٢٠٠ | ح/مخزن الخردة (بتكلفة التخريد) | |
| | ١٢٠٠ | ح/الارباح الرأسمالية (بقيمة الارباح) | |

**ثالثا : حساب اهلاك ١٩٨٥ وإجراء التسويات :**

يلزم حساب اهلاك ما تبقى من قيمة دفترية للآلات القديمة بعد تخريد الآلة على حدة . ذلك لأنها تهلك بطريقة القسط المتناقص ، بينما الآلة الجديدة تهلك بطريقة القسط الثابت . ويبلغ رصيد الآلات القديمة بعد التخريد : ٣٥٢٦٠٠ ـ ٢٩٧٠٠ = ٣٢٢٩٠٠ جنيه . ويبلغ رصيد مخصص اهلاك الآلات القديمة بعد التخريد الآتى :

الرصيد فى ١/١ ١٧٢١٠٠ جنيه *

+ اهلاك الآلة المخردة عن ٣ شهور ٢٣٠٠ جنيه

١٧٤٤٠٠ جنيه

– ما يخص الآلة المخردة ٢٠٥٠٠ جنيه

رصيد المخصص بعد التخريد ١٥٣٩٠٠ جنيه

وبالتالى تكون القيمة الدفترية للآلات القديمة بعد التخريد : ٣٢٢٩٠٠ – ١٥٣٩٠٠ = ١٦٩٠٠٠ جنيه . ويبلغ قسط الاهلاك عن السنة .

اهلاك الآلة المخردة ( تم اثباته ) ٢٣٠٠ جنيه

اهلاك الآلات القديمة = ١٦٩٠٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ = ٣٣٨٠٠ جنيه

اهلاك الآلة الجديدة = ٦٠٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٧}{١٢}$ = ٣٥٠٠ جنيه

قسط الاهلاك عن السنة ٣٩٦٠٠ جنيه

ويجرى قيد الاهلاك وتسوية المخصص فى ٨٥/١٢/٣١ بمبلغ ٣٧٣٠٠ جنيه فقط حيث تم اثبات اهلاك الآلة المخردة عند التخريد – ويراعى أن ميزان المراجعة قبل التسويات سوف يظهر رصيد لحساب الاهلاك بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وهو يمثل اهلاك الآلة المخردة خلال السنة عن فترة استخدامها خلالها قبل التخريد .

ويظهر حساب الآلات وحساب مخصص الاهلاك عن عام ١٩٨٥ وكما يظهر فى ١٢/٣١ بعد التسويات كالآتى :

منه — ح/ الآلات — لــه

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| ٣٥٢٦٠٠ | رصيد ١/١/ ٨٥ | ٢٠٥٠٠ | من ح/مخصص اهلاك الآلات ٨٥/٣/٣٠ |
| ٦٠٠٠٠ | الى ح/النقدية ٨٥/٥/٣٠ | ٩٢٠٠ | من ح/مخزن الخردة ٨٥/٣/٣٠ |
| | | ٣٨٢٩٠٠ | رصيد ٨٥/١٢/٣١ (ميزانية) |
| ٤١٢٦٠٠ | | ٤١٢٦٠٠ | |

ح/مخصص اهلاك الآلات

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| ٢٠٥٠٠ | الى ح/الآلات ٣/٣٠ /٨٥ | ١٧٢١٠٠ | رصيد ١/١/٨٥ |
| ١٩١٢٠٠ | رصيد ٨٥/١٢/٣١ (ميزانية) | ٢٣٠٠ | من ح/اهلاك الآلات ٣/٣٠/٨٥ |
| | | ٣٧٣٠٠ | من ح/أهلاك الآلات ٨٥/١٢/٣١ |
| ٢١١٧٠٠ | | ٢١١٧٠٠ | |

وعليه أن تقوم فى كل الامثلة الثلاثة السابقة باجراء جميع القيود الدفترية وترحيلها لجميع حسابات الاستاذ اللازمة ، واظهار آثارها على الحسابات الختامية والميزانية لكل من السنوات على حدة .

**٤ — جرد الاستثمارات فى أوراق مالية بخلاف السندات :**

تنطوى الاستثمارات فى اوراق مالية على ما تقوم الوحدة المحاسبية بشرائه من اسهم رأس مال فى وحدات اخرى وسندات فى هذه الوحدات او سندات حكومية. وقد سبق ان أوضحنا أن السندات من الاصول النقدية لأن قيمتها الاسمية تتحدد بعدد محدد من وحدات النقدية وبأجل معين . أما الاستثمارات فى اسهم رأس المال فهى مستندات مشاركة فى ملكية الشركات المصدرة لهذه الاسهم ، ورغم انها تكون ذات قيمة اسمية فى غالب الاحوال، الا انها غير محددة القيمة بأجل او بعدد معين من وحدات النقدية . بمعنى ان مشترى هذه الاسهم ليس دائنا للشركة المصدرة لها بمبلغ معين يستحق له قبلها فى تاريخ معين وانما هو شريك فى ملكيتها بقدر ما يمتلك من اسهم . وبالتالى فله نصيب فيما تحققه من ارباح ، كما قد يفقد استثماراته اذا ما اصيبت الشركة بخسائر فادحة . ولذلك فلا تعتبر الاستثمارات فى أسهم راس المال الخاصة بشركات اخرى من الاصول النقدية لانها لا تنطوى على حقا نقديا ثابتا فى المقدار والاجل .

وقد تكون الاستثمارات فى أوراق مالية قصيرة الاجل ، بمعنى شرائها ليس لغرض الاحتفاظ بها لآجال طويلة ؛ وانما لاستثمار فائض النقدية لفترة قصيرة . كما قد تكون طويلة الاجل ؛ بمعنى شرائها لأغراض احتفاظ بها لمدة طويلة تحقيقا لأغراض اخرى بخلاف استثمار فائض النقدية .

ويتم تسجيل الاستثمارات فى أوراق مالية ، سواء كانت قصيرة الاجل أو طويلة الاجل ، بجملة التكاليف وقت الشراء ، والتى تنطوى على ثمن الشراء مضافا اليه اية عمولات او مصاريف اخرى ترتبط بالعملية وقت حدوثها . فاذا قامت شركة الفلاح التجارية مثلا بشراء ١٠٠٠ سهم من اسهم المتحدة للاسكان من البورصة بواقع ١٠ر٥ جنيه للسهم ، وبلغت مصاريف الشراء من سمسرة وعمولات ١٠٥ جنيه ، لاغراض الاحتفاظ بها لمدة طويلة، فان اثبات العملية يكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٠٦٠٥ | | من ح/الاستثمارات طويلة الاجل فى اوراق مالية<br>( ح/استثمارات فى اسهم المتحدة للاسكان )<br>الى ح/النقدية | تاريخ الشراء |
| | ١٠٦٠٥ | | |

واذا قامت نفس الشركة بشراء ٥٠٠ سهم من اسهم بنك مصر امريكا بسعر ١١ جنيه للسهم مضافا اليها سمسرة وعمولات مبلغ ٢٥٠ جنيه فى ١٩٨٥/١/٥ ، لاستثمار فائض النقدية واعادة بيعها فى البورصة عند الحاجة الى نقدية ، فان اثبات هذه العملية يكون كالآتى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٥٧٥٠ | | من ح/الاستثمارات قصيرة الاجل فى أوراق ماليـة<br>(ح/استثمارات فى اسهم بنك مصر - امريكا)<br>الى ح/النقدية | ٨٥/١/٥ |
| | ٥٧٥٠ | | |

واذا ما حلت الحاجة الى نقدية فان الوحدة المحاسبية تستطيع بيع جزء من استثماراتها قصيرة الاجل او كلها . وقد يترتب على عملية البيع تحقيق ارباح او خسائر تتمثل فى الفرق بين صافى حصيلة البيع والتكلفة عند الشراء . فاذا افترضنا مثلا ان شركة الفلاح باعت ٢٠٠ سهم من أسهم بنك مصر امريكا فى ٢/٢٣ بسعر ١٢ر٥ جنيه للسهم وبلغت مصاريف البيع ٩٥ جنيه فان اثبات المعلية يكون كالآتى :

تكلفة السهم عند الشراء = ٥٧٥٠جنيه ÷ ٥٠٠ سهم = ١١٫٥ جنيه
تكلفة الاسهم المباعة = ١١٫٥ × ٢٠٠ = ٢٣٠٠ جنيه
صافى حصيلة البيع = ٢٥٠٠ — ٩٥ = ٢٤٠٥ جنيه

ويكون القيد كالآتى :

| | | البيان | | التاريخ |
|---|---|---|---|---|
| ٢٤٠٥ | | من ح/النقدية | | |
| | | الى مذكورين : | | |
| | ٢٣٠٠ | ح/الاستثمارات قصيرة الاجل فى اوراق مالية | | ٨٥/٢/٢٣ |
| | | (ح/استثمارات فى اسهم بنك مصر — امريكا) | | |
| | ١٠٥ | ح/ارباح بيع الاستثمارات قصيرة الاجل | | |

واذا قامت الشركة فى ٨٥/٤/٢٥ ببيع باقى اسهم بنك مصر امريكا بسعر ١١٫٣ جنيه للسهم ومصاريف بيع ١١٢ جنيه ، فان اثبات العملية يكون كالآتى :

تكلفة الاسهم المباعة = ١١٫٥ × ٣٠٠ = ٣٤٥٠ جنيه
صافى حصيلة البيع = ٣٣٩٠ — ١١٢ = ٣٢٧٨ جنيه
خسائر البيع ١٧٢ جنيه

ويكون القيد كالآتى :

| | | البيان | التاريخ |
|---|---|---|---|
| | | من مذكورين : | |
| ٣٢٧٨ | | ح/النقدية | ٤/٢٥ |
| ١٧٢ | | ح/خسائر بيع الاستثمارات قصيرة الاجل | |
| | ٣٤٥٠ | الى ح/الاستثمارات قصيرة الاجل فى اوراق مالية | |
| | | (ح/استثمارات فى اسهم بنك مصر امريكا) | |

ويقفل حسابى ارباح البيع وخسائر البيع فى حساب الارباح والخسائر . اما الاستثمارات المالية قصيرة الاجل فتظهر فى الاصول المتداولة فى الميزانية سابقة للنقدية مباشرة ( على اساس الترتيب التنازلى للاصول المتداولة ) . اما الاستثمارات المالية طويلة الاجل فتظهر فى الميزانية بعد الاصول الثابتة وقبل الاصول المتداولة .

ويتم التحقق من وجود وملكية الاستثمارات المالية بشقيها عن طريق الاطلاع على شهادات الاسهم ومستندات الملكية . أما التحقق من القيمه فتختلف الطريقة المطبقة عملا لحساب القيمة فى حالة الاستثمارات طويلة الاجل عنها فى حالة الاستثمارات قصيرة الاجل . فالقاعدة العامة أن تقييم الاستثمارات طويلة الاجل بالتكلفة ، بينما تقيم الاستثمارات قصيرة الاجل بالتكلفة أو السوق أيهما أقل . غير ان مبدأ الافصاح وقاعدة الحيطة والحذر تؤدى الى ضرورة توضيح سعر السوق للاستثمارات طويلة الاجل كملحوظة بيانية فى الميزانية . أما الاستثمارات قصيرة الاجل فيكون مخصص بالفرق بين التكلفة وسعر السوق فى حالة انخفاض سعر السوق عن التكلفة ، او يذكر سعر السوق كملحوظة بيانية فى حالة زيادة سعر السوق عن التكلفة .

فلو افترضنا مثلا ان رصيد الاستثمارات فى أوراق مالية فى دفاتر الشركة العامة للتجارة فى ٨٥/١٢/٣١ أظهر الآتى : استثمارات طويلة الاجل فى أسهم شركة العامرية للغزل والنسيج ٢٥٦٠٠ جنيه : استثمارات قصيرة الاجل فى أسهم الغزل الاهلية ١٢٥٠٠ جنيه . وقد بلغ سعر السوق لهذه الاستثمارات على التوالى ٣٠١٠٠ جنيه ، ١١٤٠٠ جنيه ، فانه يلزم تكوين مخصص لانخفاض اسعار الاستثمارات المالية قصيرة الاجل بمبلغ ١١٠٠ جنيه بالقيد التالى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١١٠٠ | | من ح/خسائر هبوط اسعار استثمارات مالية قصيرة الاجل | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ١١٠٠ | الى ح/مخصص هبوط اسعار استثمارات مالية قصيرة الاجل | |

وتظهر الاستثمارات فى الميزانية كالآتى :

الشركة العامة للتجارة

الميزانية العمومية فى ٨٥/١٢/٣١

الاصــول

| | جنيه | جنيه |
|---|---|---|
| **الاصول الثابتة :** | | |
| . . . . . | | |
| . . . . . | | |
| مجموع الاصول الثابتة | ـــــــ | . . . |
| استثمارات مالية طويلة الاجل | | ٢٥٦٠٠ |
| ( سعر السوق ٣٠١٠٠ جنيه ) | | |
| **الاصول المتداولة :** | | |
| . . . . . | . . . | |
| جنيه | | |
| ١٢٥٠٠ استثمارات مالية قصيرة الاجل | | |
| ١١٠٠ ـ مخصص هبوط اسعار | | |
| ـــــــ | ١١٤٠٠ | |
| نقـدية | . . . | |
| مجموع الاصول المتداولة | ـــــــ | . . . |

هذا ولا يتم اثبات ايرادات الاستثمارات فى اسهم الشركات الاخرى ، سواء كانت طويلة الاجل او قصيرة الاجل الا اذا قامت هذه الشركات باعلان توزيع الارباح قبل انتهاء السنة المالية ( الفترة المحاسبية ) ، وبصرف النظر عن واقعة السداد . فلو افترضنا مثلا ان شركة العامرية قد اعلنت عن توزيع ارباح بواقع جنيه للسهم فى ٨٥/١٢/٣٠ وكان عدد الاسهم المملوكة للشركة العامة للتجارة ٢٥٠٠ سهم ، فانه يلزم اثبات ذلك فى دفاتر الشركة العامة للتجارة بالقيد التالى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٥٠٠ | | من ح/توزيعات الارباح المستحقة لنا | ١٢/٣٠ |
| | ٢٥٠٠ | الى ح/ايرادات الاستثمارات فى اوراق مالية | |

ذلك بصرف النظر عن توقيت قيام شركة العامرية بصرف التوزيع .
أما اذا تم الاعلان فى ٨٦/١/١ فان سنة ١٩٨٥ لا تستفيد بأى شىء من التوزيعات .

**٥ ـ الحقوق غير النقدية والاصول غير الملموسة :**

الحقوق غير النقدية هى أصول تنطوى على خدمات تحصل عليها الوحدة المحاسبية فى المستقبل ومسدد قيمتها مقدما فى الحاضر ، وهى تمثل قيمة حق الوحدة المحاسبية فى الحصول على هذه الخدمات عينا وليس حقا فى استرداد القيمة نقدا . ومن أمثلة هذه الحقوق جميع ما يسمى محاسبيا بالمصروفات المقدمة ، كالايجارات المقدمة ، والتأمين المقدم ، والاشتراكات المقدمة ، وما الى ذلك . وتعتبر المصروفات المقدمة عموما من الاصول المتداولة اذا كانت الخدمة المتوقعة منها ينتظر الحصول عليها خلال فترة محاسبية او دورة عمليات أيهما أكبر . أما اذا طالت الفترة عن ذلك فيطلق على هذه الحقوق « الاصول غير الملموسة » .

والاصول غير الملموسة هى أصول ليس لها وجود مادى ، وتستمد قيمتها مما يترتب على اقتنائها من حقوق للوحدة المحاسبية . ومن أمثلة هذه الاصول شهرة المحل ، وحقوق الاختراع ، وحقوق الامتياز والحكر ، والعلامات التجارية وحقوق التأليف ، وما شابه ذلك .

**٥ ـ ا ـ الحقوق غير النقدية :**

تنشأ الحقوق غير النقدية نتيجة سداد المصروفات قبل الحصول على الخدمات المقابلة لها . واذا تم الحصول على هذه الخدمات خلال الفترة المحاسبية فان هذه الحقوق تتحول من أصول الى مصروفات . أما اذا لم يتم الحصول على هذه الخدمات أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية ، فان ما يتحول الى مصروفات يقتصر على قيمة ما تم الحصول عليه فعلا من خدمات

حتى نهاية الفترة المحاسبية ، تحقيقا لمبدأ المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات ، وتطبيقا لاساس الاستحقاق المحاسبى .

فاذا قامت منشأة الخلود مثلا باستئجار ساحة معارض لمنتجاتها فى ٨٤/٣/١٦ لمدة سنتين بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه سددت مقدما ، وكانت السنة المالية تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام ، فانه يلزم اثبات هذه العملية فى ٨٤/٣/١٦ واجراء التسويات الجردية فى ٨٤/١٢/٣١ وفى ١٩٨٥/١٢/٣١ على الوجه التالى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٩٦٠٠ | | من ح/الايجار المقدم | ٨٤/٧/١٦ |
| | ٩٦٠٠ | الى ح/النقدية | |
| ٣٨٠٠ | | من ح/مصاريف الايجار | ٨٤/١٢/٣١ |
| | ٣٨٠٠ | الى ح/الايجار المقدم | |
| | | ٩٦٠٠ × ١/٢٤ × ٩٫٥ شهر | |
| ٤٨٠٠ | | من ح/مصاريف الايجار | ٨٥/١٢/٣١ |
| | ٤٨٠٠ | الى ح/الايجار المقدم | |
| | | ٩٦٠٠ × ١/٢٤ × ١٢ | |

ويبقى بعد ذلك ايجار شهرين ونصف لتتحمل به سنة ١٩٨٦ .

ويتم التحقق من وجود وملكية الحقوق غير النقدية بالرجوع الى مستندات سداد القيمة وشروط التعاقد . ويراعى ان مبدأ اعتبار كل ما يسدد مقدما من الاصول الى ان يتم الحصول على الخدمة فيتحول الاصل الى مصروف يسهل من القيام بهذه العملية .

أما التحقق من القيمة فيعنى تحديد قيمة المتبقى من هذه الخدمات المنتظرة وما تم الحصول عليه فعلا بالنسبة والتناسب الزمنى ( أو النسبة والتناسب الكمى فى بعض الاحيان ) .

وتتحول قيمة ما تم الحصول عليه من هذه الخدمات إلى مصروفات ، أما الباقى فيظل فى حسابات الاصول ( المتداولة ) . هذا وما ينطبق على الايجار ينطبق على باقى بنود المصروفات المقدمة . ( لاحظ ان الايرادات المستحقة وهى من الاصول المتداولة تعتبر من الأصول النقدية ) .

٥ ـ ب ـ الاصول غير الملموسة :

تمثل الاصول غير الملموسة موارد ليس لها وجود مادي ولكنها تسهم فى زيادة الارباح . فشهرة المحل مثلا تنعكس فى زيادة المبيعات وثقة العملاء وزيادة الارباح . كما ان حق الاختراع يمنع المنافسين من استخدامه ويجعل الوحدة المحاسبية التى تمتلك الحق فى مركز احتكارى فيما يتعلق بالنتائج التى تترتب عليه ، ومن ثم تزداد ارباحها ، كذلك الامر فيما يتعلق بحق الامتياز او الحكر أو العلامات التجارية .

وتظهر شهرة المحل فى الدفاتر نتيجة الشراء او اعادة التقييم . ونحن نتناول كيفية التحقق من الوجود والملكية والقيمة على هذا المستوى المبدئى من الدراسة . وقد تهلك شهرة المحل كما قد لا يتم اهلاكها . واذا تم اهلاكها فهى عادة ما تهلك بطريقة القسط الثابت ، ويستنزل الاهلاك من قيمتها الدفترية دون تكوين مخصص .

أما حقوق الاختراع والامتياز والحكر والعلامات التجارية فيتم التحقق من الوجود والملكية عن طريق المستندات المثبتة لذلك . وعادة ما تنطوى هذه الحقوق على فترة زمنية معينة تتراوح بين ٥ سنوات و ٥٠ سنة أو ما يزيد فى بعض الاحوال وتخضع هذه الحقوق للاستنفاد ( اى تتحول

الى مصروفات عن طريق اهلاك جزء منها ) عادة بطريقة القسط الثابت على مدار الفترة المحددة فى العقد ، والتى عادة ما ينظمها القانون بالنسبة لبعض هذه الحقوق . كما أن ما يستنفد منها ( اهلاكها ) يستنزل مباشرة من الرصيد الدفترى للاصل دون تكوين مخصص .

**٥ ـ جـ ـ المصروفات الايرادية المؤجلة :**

المصروفات الايرادية المؤجلة هى مصروفات مقدمة تغطى عددا من الفترات المحاسبية . ومن أمثلتها مصاريف التأسيس وتكاليف الحملات الاعلانية التى تغطى عددا من السنوات . ويتم استنفادها على مدار عدد معين من السنوات كمصاريف التأسيس او على سنوات الاستفادة منها كالحملات الاعلانية . وتخضع للاستنفاد ( الاهلاك ) عادة بطريقة القسط الثابت والذى يستنزل مباشرة من القيمة الدفترية للاصل .

## اسئلة وتمارين الفصل الخامس عشر

### اولا : الاسئلة :

١ ـ ما هو المقصود بجرد المخزون ؟ وما هو الفرق بين الجرد الدورى والجرد المستمر ؟ .

٢ ـ ما هى افضل طرق تقييم المخزون من وجهة نظر المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات بالمقارنة بوجهة نظر العرض السليم فى الميزانيـة العموميـة .

٣ ـ ما هى اهم اوجه الخلاف بين المصروفات الجارية والنفقات الراسمالية ، وما هو اثر عدم التمييز الدقيق بينهما على ارباح الفتره وحسابات الميزانية ؟ .

٤ ـ لماذا تعتبر المصروفات المقدمة من الاصول غير النقدية بينما تعتبر الايرادات المستحقة من الاصول النقدية ؟ .

٥ ـ قارن بين طريقتى الاهلاك المعجل ومجموع أرقام السنوات من حيث الاثر على الارباح وحسابات الاصول .

٦ ـ برر فيما يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواب من وجهة نظرك :

أ ـ تؤدى المغالاة فى تقييم مخزون آخر الفترة الى زيادة تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم انخفاض الارباح .

ب ـ لا يلزم القيام بعمليات الجرد الفعلى لعناصر المخزون فى ظل نظام المخزون المستمر .

حـ ـ يجب ان لا تظهر التكلفة التاريخية لعناصر المخزون فى الدفاتر بما يزيد عن ثمن الشراء او سعر السوق ايهما اقل .

د ـ تتفق طريقة مخزون الاساس مع نظام المخزون المستمر بينما تتفق طريقة الوارد اخيرا صادرا اولا مع نظام المخزون الدورى .

هـ ـ تؤدى طريقة الوارد أولا صادر أولا الى زيادة الارباح فى ظل ارتفاع الاسعار وانخفاض الارباح فى ظل انخفاض الاسعار .

و ـ تؤدى طريقة الوارد أخيرا صادر أولا دائما الى اظهار المخزون من قيمته فى الميزانية .

ز ـ الاصول الثابتة هى كل ما ينتج عن نفقات راسمالية .

ح ـ تهلك الاصول الثابتة محاسبيا تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر .

ط ـ تعتبر طريقة القسط الثابت اكثر الطرق عدالة فى تخصيص تكلفة الاصل الثابت على الفترات المستفيدة من خدماته .

ى ـ اذا بلغت نسبة الاهلاك المعجل ٣٣٪ فان نتائجها تتفق ونتائج طريقة مجموع ارقام السنوات .

ك ـ تصلح طريقة معدل النفاد للاستخدام لكل الاصول المعمرة وخاصة المبـــانى .

ل ـ يمثل الفرق بين سعر بيع الاصل الثابت ورصيده الدفترى فى بداية الفترة مقدار الارباح او الخسائر الراسمالية التى تتحقق نتيجة عملية البيع .

م ـ لا تقيم الاستثمارات المالية طويلة الاجل بقيمتها السوقية تطبيقا لقاعدة الحيطة والحذر .

٧ ـ قارن بين خصائص الاستثمارات طويلة الاجل فى سندات حكومية والاستثمارات طويلة الاجل فى اسهم شركات .

٨ ـ فرق بين الحقوق غير النقدية والاصول غير الملموسة من حيث المعالجة المحاسبية لنتائج الجرد واجراء التسويات الجردية المتعلقة بكل .

**ثانيا : التمارين :**

**التمرين الاول :**

بدأت شركة السمر التجارية فى ١/١/٨٥ بمخزون من السلعة س، يبلغ

١٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ٣ر٥ جنيه . وفى خلال العام بلغت المشتريات ما يأتى : فى ١/٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١ر٥ جنيه ، فى ٤/٢١ : ٢٠٠ وحدة بسعر ٥ر٥ جنيه للوحدة ، فى ١٠/٢٥ : ٣٠٠ وحدة بسعر ٦ر٥ جنيه للوحدة ، فى ١٢/٩ : ٣٠٠ وحدة بسعر ١ر٦ جنيه للوحدة ، كما بلغت المردودات ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، و ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فاذا علمت أن ما تبقى فى المخازن فى ١٢/٣١ يبلغ ٣٠٠ وحدة منها ١٠٠ وحدة من مشتريات ٤/٢١ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٠/٢٥ ، ١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٩ . فالمطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة المبيعات من السلعة س، فى ظل كل من الطرق التالية : (١) طريقة تخصيص او تمييز التكاليف ، (٢) طريقة FIFO ، (٣) طريقة LIFO (٤) طريقة المرجح .

**التمرين الثانى :**

تقوم منشأة الامل بالاتجار فى منتج واحد تبيع الوحدة منه للمستهلك بسعر ١٠ جنيه . وقد قامت المنشأة خلال السنة المالية المنتهية فى ٨٤/١٢/٣١ ببيع ٨٨٠٠ وحدة ، حيث تبلغ مصاريف البيع والتوزيع مبلغ جنيه واحد للوحدة . وفيما يلى بيانات مخزون هذا المنتج عن السنة :

| بيـــان | وحدات | تكلفة الوحدة |
|---|---|---|
| مخزون ١/١ | ١٠٠٠ | ٦ر٥ جنيه |
| مشتريات فى ٢/٧ | ١٠٠٠ | ــر٦ جنيه |
| مشتريات فى ٥/٢٢ | ٥٠٠٠ | ٤ر٦ جنيه |
| مردودات فى ٥/٢٧ | ١٠٠٠ | ٤ر٦ جنيه |
| مشتريات فى ٩/٢٥ | ٢٠٠٠ | ٦ر٦ جنيه |
| مشتريات فى ١١/٣٠ | ١٥٠٠ | ــر٧ جنيه |
| مردودات فى ١٢/٣ | ٥٠٠ | ــر٧ جنيه |

وقد وجد عند الجرد فى ١٢/٣١ أن عدد الوحدات الموجودة فى المخزن فعلا هى ١١٦٠ وحدة ، وتتبع المنشاة سياسة جعل أمين المخازن مسئولا عن أى عجز بالتكلفة .

**المطلوب** : اجراء قيود التسوية اللازمة فى ١٩٨٤/١٢/٣١ لتحديد تكلفة المبيعات ورصيد مخزون آخر الفترة ، واعداد حساب المتاجرة عن الفترة فى ظل كل من الطرق التالية : طريقة FIFO ، LIFO، طريقة المتوسط المرجح .

**التمرين الثالث :**

تقوم احدى الشركات باستخدام نظام المخزون المستمر بالنسبة للسلعة س، وفى ١٩٨٤/١/١ بلغ رصيد المخزون منها ١٠٠ وحدة بسعر الوحدة ١٠ جنيه . وقد تمت العمليات التالية بالنسبة لهذه السلعة حتى ١٩٨٤/١٢/٣١ : فى ١/١٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة سعر الوحدة ١١ جنيه ، فى ١/٢٥ تم بيع ٢٠٠ وحدة ، فى ٣/٢٢ تم شراء ٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه. وفى ٤/٢٧ تم بيع ٣٠٠ وحدة . وفى ٦/٢٧ تم شراء ٤٠٠ وحدة بسعر ١٣ جنيه للوحدة ، وفى ٧/١٨ تم بيع ٢٠٠ وحدة . وفى ٩/٢٥ تم شراء ٣٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه للوحدة ، وفى ١٢/٢٣ تم بيع ٤٠٠ وحدة .

**المطلوب** : أولا : اعداد بطاقة الصنف التى تظهر تكلفة المبيعات وعدد وحداتها وتكلفة مخزون آخر الفترة وعدد وحداته فى ظل كل من الطرق التالية : طريقة الوارد أولا صادر اولا (١) طريقة الوارد اخيرا صادر اولا (٣) طريقة المتوسط المرجح .

**ثانيا** : بفرض ان الشركة تتبع نظام المخزون الدورى قم بحساب تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر الفترة فى ظل الطرق الثلاثة السابقة .

**ثالثا** : قم بشرح اسباب اختلاف نتائج نظام المخزون الدورى عن نظام المخزون المستمر ان وجدت .

**التمرين الرابع :**

تتبع شركة الصمود التجارية نظام المخزون المستمر فيما يتعلق بالصنف س١١ وقد اظهرت حسابات الأستاذ فى ١٩٨٥/١٢/٣١ الارصدة المتعلقة بهذا الصنف كالآتى : تكلفة بضاعة مباعة ٢٤٨٠٠ جنيه ، رصيد مخزون آخر الفترة ٢٠٠ وحدة تكلفتها ٢٦٠٠ جنيه .

وقد اكتشف عند الجرد ان الشركة قد اتبعت طريقة الوارد اخيرا صادر اولا بالنسبة لهذا الصنف على مدار السنة . بينما كان المفروض أن تتبع طريقة الوارد أولا صادر اولا وهى الطريقة التى جرت الشركة على اتباعها فى السنوات السابقة ، وبالبحث فى السجلا توجد أن رصيد ١/١ قد بلغ ٣٠٠ وحدة من س١١ . وان رصيد المخازن لم ينقص عن ٢٠٠ وحدة خلال السنة . وأن آخر طلبية واردة للمخازن كانت ٣٥٠ وحدة بسعر ١٥ جنيه للوحدة رد منها للمورد ٢٠٠ وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات . بينما بلغ سعر الوحدة من الطلبية السابق لها مباشرة ١٤ جنيه للوحدة .

المطلوب : حساب تكلفة مخزون آخر الفترة وتكلفة البضاعة المباعة فى ظل طريقة الوارد أولا صادر اولا ، واجراء ما يلزم من قيود لتصحيح ارصدة حسابات الاستاذ .

**التمرين الخامس :**

قام محاسب شركة الشروق باعداد حساب المتاجرة عن السنة المنتهية فى ٨٤/١٢/٣١ للشركة بطريقتين ، الاولى على اساس تقييم المخزون بطريقة الوارد أولا صادر اولا ، والثانية بطريقة الوارد اخيرا صادر اولا . وقد بلغ مجمل الربح فى ظل الطريقة الاولى ١٨٢٠٠ جنيه ، بينما بلغ مجمل الربح

فى ظل الطريقة الثانية ( LIFO ) ۲۰٤۰۰ جنيه . وقد اظهر الجرد الفعلى أن عدد وحدات المخزون فى آخر الفترة قد بلغ ٥٠٠ وحدة من آخر طلبية ، بينما كان رصيد أول الفترة ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ١٠ جنيه ، فما هو سعر الوحدة من آخر طلبية وما هى الاسباب التى ادت الى زيادة مجمل ربح LIFO عن مجمل ربح FIFO .

**التمرين السادس :**

ظهرت الارصدة التالية بين ارصدة المراجعة قبل التسويات فى ۸٥/۱۲/۳۱ لشركة الشرق لحليج وتجارة الاقطان : مخزون ۱/۱ : ٥٦٠٠ جنيه، مشتريات ٧٤٥٤٠ جنيه، نقل للداخل ١٤٦٠٠ جنيه ، مبانى ٢١٢٠٠٠ جنيه ، آلات ومعدات ۲۷۷۰۰۰ جنيه ، سيارات ٦٢٠٠٠ جنيه ، مخصص اهلاك مبانى ٦٥٠٠٠ جنيه ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠٠٠ جنيه، مخصص اهلاك سيارات ٣٦٠٠٠ جنيه ، فاذا علمت أن :

١ ــ بلغ رصيد آخر المدة من الاقطان بأنواعها ٧٩٤٠٠ جنيه بالتكلفة طبقا لطريقة المتوسط المرجح .

٢ ــ يقدر العمر الانتاجى للمبانى ٤٠ سنة وقدرت قيمتها كانقاض بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، وتهلك بطريقة القسط الثابت .

٣ ــ من بين الآلات آلة جديدة بدا استخدامها فى ١٩٨٥/٧/١ وبلغت تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد قررت الشركة اهلاكها بطريقة الاهلاك المعجل على عشر سنوات ، فى الوقت الذى تستخدم فيه الشركة طريقة القسط الثابت بالنسبة لباقى الآلات والتى يقدر عمرها الانتاجى ٢٠ سنة وقيمتها كخردة ١٧٠٠٠ جنيه .

٤ ــ يتم اهلاك السيارات على مدار خمس سنوات بطريقة مجموع أرقام السنوات وتقدر قيمتها خردة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

**المطلوب** : اجراء ما يلزم من تسويات فى ٨٥/١٢/٣١ لحساب الاهلاك وحساب تكلفة المبيعات ، واجراء القيود الدفترية اللازمة ، واعداد ميزان المراجعة الجزئى بعد التسويات .

**التمرين السابع :**

قامت شركة السبع لمنتجات الالبان بشراء ماكينة بسبطرة بمبلغ ٦٤٠٠٠ جنيه تسليم محل البائع وبشروط ٢٪ ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم . وقد بلغت مصاريف تحميل ونقل الماكينة الى مقر الشركة ٨٩٠ جنيه ، وبلغت تكلفة القواعد الخرسانية ١١١٠ جنيه ، وتكلفة التوصيلات الكهربائية ٥٩٥ جنيه كما بلغت اتعاب المهندس الذى اشرف على تركيب الماكينة ٣٨٥ جنيه ، كما بلغت اجور عمال الشركة الذين اشتركوا فى تركيب الماكينة خلال فترة التركيب ٢٥٠ جنيه . هذا وقد صرف من مخازن قطع الغيار والمهمات والوقود والزيوت ما تبلغ قيمته ٦٥٠ جنيه استخدمت فى وضع الماكينة فى حالة معدة للاستخدام . وتم تجربة الماكينة فى ١٩٨٥/٣/١٥ وبدا استخدامها فى الانتاج فى ١٩٨٥/٣/١٦ ، فاذا علمت ان الشركة ترغب فى اهلاك الماكينة على خمس سنوات باستخدام طريقة الاهلاك المعجل ، وانها قد قامت بسداد ثمن الشراء خلال العشرة ايام المسموح بها للحصول على الخصم ،

**فالمطلوب** : (١) اعداد جدول يوضح اهلاك كل سنة من عمر الآلة ، واهلاك كل فترة من الفترات المحاسبية التى تنتهى فى ١٢/٣١ من كل عام ، ورصيد مخصص الاهلاك فى نهاية كل فترة محاسبية . (٢) اجراء القيود اللازمة لاثبات تكلفة الآلة وتسوية الاهلاك فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، فى ١٩٨٦/١٢/٣١ .

**التمرين الثامن :**

بدات كل من الشركتين س ، ص عملياتها فى ١٩٨٥/١/١ بآلات لف وحزم تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه يقدر عمرها الانتاجى بعشرة سنوات دون قيمة كخردة وقد حدث ان تماثل نشاط الشركتين خلال العام تمام التماثل

حيث يقومان بالاتجار فى نفس السلعة النمطية . وبلغت جملة مشتريات كل منهما خلال العام ما يلى : فى ١/١ ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٥ جنيه ، فى ٣/٢٧ : ٦٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٤ جنيه ، فى ٧/٧ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٢٧ جنيه ، فى ١١/١ : ٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣٠ جنيه ، فى ١٢/٨ : ٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٣١ جنيه .

وقد اظهر ميزان المراجعة قبل التسويات ، فى نهاية العام ، لكل من الشركتين ما يلى :

| | س | ص |
|---|---|---|
| مبيعات | ٧٠٠٠٠ جنيه | ٧٠٠٠٠ جنيه |
| اجور ومرتبات | ١٠٠٠٠ جنيه | ١٠٠٠٠ جنيه |
| ايجـــار | ٢٤٠٠ جنيه | ٢٤٠٠ جنيه |
| مصروفات متنوعة | ٦٠٠ جنيه | ٦٠٠ جنيه |

وقد قررت الشركة س اهلاك آلاتها طبقا لطريقة القسط الثابت بينما قررت الشركة ص اهلاك آلاتها طبقا لطريقة الاهلاك المعجل ، كما قررت الشركة س تقييم مخزون آخر الفترة والذى بلغ ٢٢٠ وحدة طبقا لطريقة الوارد اولا صادر اولا ، بينما قررت الشركة ص تقييم مخزون آخر الفترة والذى بلغ ٢٢٠ وحدة أيضا طبقا لطريقة الوارد اخيرا صادر اولا .

**المطلوب** : (١) قم باعداد الحســـابات الختاميـــة لكل من الشركة س والشركة ص لاظهار نتيجة عملياتها عن العام . (٢) قم باعداد مذكرة لتوضيح اسباب الفروق بين نتائج كل من الشركتين على مستوى مجمل الربح وعلى مستوى صافى الربح .

**التمرين التاسع** :

قامت احدى الشركات بشراء آلة بلغت تكلفتها ٤٧٠٠٠ جنيه وقدرت حياتها الانتاجية بخمس سنوات وقيمتها كخردة ٢٠٠٠ جنيه . وكان من

المتوقع أن تقوم الآلة على مدار حياتها الانتاجية بانتاج ۹۰۰۰۰ وحدة منتج تم انتاجها فعلا كالآتى : السنة الاولى ١٥٠٠٠ وحدة ، السنة الثانية ٢٠٠٠٠ وحدة ، السنة الثالثة ٢٥٠٠٠ وحدة ، والسنة الرابعة ۲۰۰۰۰ وحدة . وفى نهاية السنة الرابعة تم استبدال الآلة باخرى جديدة لها نفس العمر والطاقة بلغت تكلفتها ٥٢٠٠٠ جنيه وقدرت الآلة القديمة فى هذا التبادل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .

**المطلوب** : (۱) حساب الاهلاك السنوى للآلة الاولى لمدة السنوات الاربع بطريقة معدل النفاد واجراء القيود الدفترية اللازمة لاثبات اهلاك السنة الاولى والسنة الرابعة ، واثبات احلال الآلة الاولى بالآلة الجديدة .

(۲) اعداد جدول تقارن فيه اهلاك الآلة الاولى لمدة السنوات الاربع فى كل من الطرق الآتية : القسط الثابت ، الاهلاك المعجل ، مجموع أرقام السنوات ، معدل النفاد . قم بتخصيص عمود من اعمدة الجدول لكل طريقة وسطر من سطور الجدول لكل سنة من السنوات .

(۳) بفرض أن الآلة الاولى كانت معدة للاستخدام فى ۸۱/٤/۱ ، وان احلالها بالآلة الجديدة قد تم فى ٨٥/٤/١ حيث كانت قد انتجت خلال سنة ٨٥ كمية ٨٠٠٠ وحدة منتج ، وان الآلة الجديدة تقرر اهلاكها بطريقة مجموع ارقام السنوات . قم بحساب اهلاك سنة ١٩٨٥ وقم باجراء ما يلزم من قيود لاثبات احلال الآلتين والاهلاك خلال سنة ٨٥ وفى نهايتها ، ثم بتوضيح الآلات ومخصص الاهلاك فى ميزانية ٨٤/١٢/٣١ ، وفى ميزانية ٨٥/١٢/٣١.

**التمرين العاشر :**

تمتلك احدى الشركات التى تنتهى سنتها المالية فى ١٢/٣١ من كل عام لآلات الآتية :

١ ــ **الآلة ٥٠٦** : تم شرائها من الخارج فى ٧٢/٤/١٥ بمبلغ ٧٢٠٠د

جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وقد تم التخليص عليها جمركيا فى ٥/٢٣ وبلغت الرسوم الجمركية ومصاريف التخليص ١٣٣٠٠ جنيه ، وتم انشاء القواعد الاساسية ونقل الآلة لمقر المصانع بتكاليف اجمالية قدرها ٤٥٠٠ جنيه ، وبلغت مصاريف التركيب واتعاب المهندسين ٣٢٠٠ جنيه ، كما بلغت تكلفة التوصيلات الكهربائية ١٥٠٠ ، وتم الاحتفال ببدء تشغيل الآلة فى ١٩٧٢/٧/١ وبلغت تكلفة اقامة الاحتفال ٣٠٠ جنيه . وقد تقدر العمر الانتاجى للآلة بمقدار ٨٠٠٠٠ وحدة منتج ، أنتج منها حتى ٧٢/١٢/٣١ عدد ١٠٠٠٠ وحدة . وفى ٧٤/٤/٢٥ ، حيث بلغت جملة عدد الوحدات التى تم انتاجها على الآلة ٧٢٠٠٠ وحدة منها ٣٥٠٠ وحدة سنة ٧٤ تقرر استبدال الآلة ٥٠٦ بالآلة ٥٠٩ المتوفرة لدى وكيل مصرى . وقد تم الاتفاق على تبادل الآلة الجديدة بالآلة القديمة تسليم محل البائع وقدرت قيمة الالة ٥٠٦ لاغراض التبادل بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه . وبلغت مصاريف الفك والازالة ٧٠٠ جنيه على حساب الشركة .

٢ ــ **الآلة ٥٠٩** : كان السعر المتفق عليه تسليم محل البائع ٨٨٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف النقل والتركيب والتجهيز ١٢٠٠٠ جنيه ، اصبحت الآلة بعدها معدة للاستخدام فى ٧٤/٦/١ حيث تم الاحتفال بتشغيلها ، وبلغت مصاريف الحفل ٧٤٠ جنيه . وقد قررت الشركة اهلاكها على مدار خمس سنوات بقيمة متوقعة كخردة ١٠٠٠ جنيه طبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات . وفى ٧٧/١٢/٢٧ قررت الشركة بيع الآلة واحلالها بمجموعة حديثة ، وتم بيع الآلة فعلا فى ٧٧/١٢/٢٩ بمبلغ ١٦٢٠٠ جنيه ، وكانت مصاريف الفك والازالة على حساب المشترى .

٣ ــ **المجموعة ٢٠٠١** : تتكون هذه المجموعة من أربعة آلات متوازية ومتماثلة . وقد تم شراء الآلة الاولى وتركيبها واصبحت معدة للاستخدام فى ٧٨/١/١ ، وبلغت تكلفتها الاجمالية ١١٢٥٠ جنيه . الا انه وجد فى

١/٩ ان الآلة تحتاج لجهاز تبريد خاص ، حيث كانت معدة للعمل فى حالة مكيفة . وقد تم تركيب جهاز التبريد واستمرت الآلة فى الانتاج فى ١/١٥ وبلغت تكلفة جهاز التبريد ٢٢٥٠٠ جنيه . وقدر العمر الانتاجى للآلة بخمس سنوات وقيمتها كخردة ١٢٥٠٠ جنيه كما قدر العمر الافتراضى لجهاز التبريد بثلاث سنوات وقيمته كخردة ٥٠٠ جنيه. وتقرر اهلاك الآلة طبقا لطريقة الاهلاك المعجل وجهاز التبريد بالقسط الثابت. وفى ٧٨/١٠/١ تم اضافة الآلة الثانية والتى كانت معدلة لظروف التشغيل المصرية وبلغت تكلفتها الاجمالية ١٦٢٣٠٠ جنيه ، وقدرت قيمتها كخردة بمبلغ ٢٣٠٠ جنيه وعمرها الانتاجى بثمانى سنوات . وتقرر اهلاكها بطريقة القسط الثابت ، وفى ٧٩/١/١ تم اضافة آلتين بتكلفة اجمالية ٣٤٢٠٠٠ جنيه بعمر افتراضى خمس سنوات وقيمة كخردة ٤٢٠٠٠ جنيه وتقرر اهلاكها بطريقة مجموع أرقام السنوات. وفى ٨٠/٧/١ قررت الشركة استبدال الآلة الاولى بآلة جديدة لا تحتاج لجهاز تبريد . وبلغت القيمة الاستبدالية للآلة القديمة ١١٣٠٠ جنيه وجهاز التبريد ٦٥٠٠ جنيه خصما من شراء الآلة الجديدة التى بلغت تكلفتها ١٢٧٨٠٠ جنيه فى حالة معدة للاستخدام فى ٨٠/٩/٣٠ وقد تقرر اهلاك هذه الآلة بطريقة القسط الثابت بواقع ٢٠٪ سنويا بعد تقدير قيمتها كخردة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .

**المطلوب :** (١) اجراء القيود الدفترية المتعلقة بآلات هذه الشركة واهلاكها منذ ٧٢/٤/١٥ حتى ١٩٨٠/١٢/٣١ .

(٢) تصوير حساب الآلات وحساب مخصص اهلاك الآلات وحساب اهلاك الآلات عن السنوات المالية المنتهية فى ٧٢/١٢/٣١ ، ٧٣ ، ٧٤ ، ٧٥ ، ٧٦ ، ٧٧ ، ٧٨ ، ٧٩ ، ٨٠ .

(٣) بيان اثر بيع الآلات او استبدالها على حساب الارباح والخسائر للسنة التى تم فيها البيع أو الاستبدال ، مع توسيط حساب للآلات المباعة فى كل حالة .

**التمرين الحادى عشر :**

فيما يلى بعض ارصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٩٨٢/١٢/٣١ لشركة التجارة الاهلية بالجنيه : آلات ومعدات ١٧٢٥٠٠ ، مبانى وانشاءات ٣٥٢٠٠٠ ، مخزون ٢٨٦٠٠ ، سيارات نقل وانتقال ٣٦٤٠٠ ، عملاء ٧٠٥٠٠ ، تكلفة بضاعة مباعة ٩٧٤٠٠ ، مبيعات ١٦٤٥٠٠ ، خصم نقدى مفقود على المشتريات الآجلة ٤٦٠ ، اجور ومرتبات ١٧١٠٠ ، ايجارات دائنة مقدمة ٨٤٠٠ ، فوائد دائنة ١٢٠٠ ، مصروفات متنوعة ٤٦٠٠ ، مخصص اهلاك الالات والمعدات [illegible]٦ ، مخصص اهلاك مبانى والانشاءات [illegible]٩٠٠ ، مخصص اهلاك سيارات [illegible]١٢٥٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٤٢٠٠ ، نقل للخارج ١٠٦٠ ، خصم نقدى مسموح به ٣٤٠٠ ، فاذا علمت أن :

١ ــ تتبع الشركة نظام المخزون المستمر ، وكانت تسير على طريقة الوارد اولا صادر اولا ، الا انها قررت هذا العام ان تسير على طريقة الوارد اخيرا صادر اولا . ويظهر المخزون فى ميزان المراجعة على اساس الطريقة الاولى . وقد بلغ عدد وحداته ١٤٣٠٠ وحدة . وقد تبين أن مخزون ٨١/١٢/٣١ قد بلغ ١٥٠٠٠ وحدة تكلفتها ٢٢٥٠٠ جنيه . ولم تنقص عدد الوحدات فى المخازن خلال العام عن ١٤٣٠٠ وحدة .

٢ ــ تقرر ان يكون مخصص الديون المشكوك فيها ٥٪ من ارصدة العملاء ، الا انه قد اكتشف فى ١٢/٣١ أن احد العملاء الذى يبلغ رصيد حسابه ٢٥٠٠ جنيه قد افلس منذ فترة وليس لديه اية ممتلكات .

٣ ــ يتم اهلاك الالات والمعدات على اساس الاهلاك المعجل بنسبة ١٠٪ سنويا ، وقد تم اضافة آلة جديدة فى ٨٢/٩/٣٠ تبلغ تكلفتها ٣٢٥٠٠ جنيه وقيمتها كخردة ٢٥٠٠ جنيه .

٤ ــ يتم اهلاك المبانى والانشاءات بطريقة القسط الثابت بنسبة ٥٪ سنويا وقيمة متوقعة كأنقاض ٣٢٠٠ جنيه .

٥ ـ يتم اهلاك السيارات بطريقة معدل النفاد ، وتدرت الحياة الانتاجية لجميع السيارات ٦٤٠٠٠٠ كيلو متر وقيمتها كخردة ٤٤٠٠ جنيه . وقد استخدمت على مدار العام لمسافة ١٠٦٤٠٠ كيلو متر .

٦ ـ تبلغ الاجور والمرتبات المستحقة فى نهاية العام ٤٠٠ جنيه ، كما أن فاتورة المياه والانارة عن العام قد وردت فى ١٩٨٣/١/١ بمبلغ ٧٦٥ جنيه .

٧ ـ الايجارات الدائنة المقدمة تمثل ايجار معارض مملوكة لشركة توزيع السيارات . وقد تم توقيع العقد فى ١٩٨١/٣/١٥ . وسلمت المعارض للمستأجر فى ١٩٨١/٤/١ لمدة تنتهى فى ٨٥/٦/٣٠ .

**المطلوب** : (١) اعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها ارصدة الميزان قبل التسويات ، والتسويات ، وميزان المراجعة بعد التسويات وارصدة الحساب الختامى والميزانية العمومية .

(٢) اجراء قيود التسوية من واقع ورقة العمل .

(٣) اعداد حسابى المتاجرة والارباح والخسائر عن العام (١٩٨٢) واجراء قيود الاقفال .

**التمرين الثانى عشر :**

احتوت محفظة الاوراق المالية لشركة النصر للتجارة على الاوراق الاتية فى ١٩٨٥/١/١ : ٣٠٠٠ سهم من اسهم شركة مصر للاستيراد والتصدير تكلفتها ٣١٣٣٣ جنيه ، ٢٠٠٠ سهم من اسهم بنك التنمية تكلفتها ٢٢٢٠٠ جنيه ، ١٠٠٠ سهم من اسهم بنك السويس تكلفتها ٣٠٥٠٠ جنيه ، ٢٤٥٠٠ جنيه سندات قرض التنمية ٨٪ قيمة اسمية ١٠٠ جنيه للسنة . وقد تمت العمليات التالية خلال السنة :

١ ـ اعلنت شركة مصر للاستيراد والتصدير عن توزيع ارباح بواقع ٥٠ قرشا للسهم فى ١٩٨٥/١/١٥ ، وتم توزيع الارباح فعلا اعتبارا من ٨٥/٢/١ .

٢ ـ باعت شركة النصر للتجارة فى ٨٥/٤/٢٥ عدد ١٠٠٠ سهم من اسهم بنك التنمية بمبلغ ١٢١٠٠ جنيه وذلك لحاجتها الى نقدية ، وقد بلغت مصاريف البيع والسمسرة ١١٧ جنيه .

٣ ـ فى ٦/٢٣ قامت شركة النصر للتجارة بشراء ٢٠٠٠ سهم من اسهم المتحدة للاسكان بسعر السهم ١٧ جنيه ، وبلغت المصاريف والسمسره ٢٠٠ جنيه ، وذلك استثمارا لفائض النقدية .

٤ ـ فى ١٩٨٥/١٠/١ ، أخطرها بنك الاسكندرية بتحصيل الفوائد على سندات قرض التنمية لحسابها عن مدة سنة ، وبلغت مصاريف التحصيل وعمولة البنك ١٤ جنيه .

٥ ـ فى ١١/١٣ ، قامت الشركة ببيع باقى اسهم بنك التنمية بسعر السهم ٥ر١٠ جنيه ، وبلغت مصاريف البيع والسمسرة ٥٦ جنيه .

٦ ـ فى ١٢/٢٩ ، اعلن بنك قناة السويس عن توزيع أرباح بواقع ٣ جنيه للسهم .

٧ ـ فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، كانت أسعار هذه الاوراق فى سوق الاوراق المالية كالآتى ( للوحدة ) :

اسهم الاستيراد والتصدير ٥ر١٢ جنيه ، اسهم بنك التنمية ١١ جنيه ، اسهم بنك السويس ٣٢ جنيه . سندات قرض التنمية ٨٪ ، ٩٧ جنيه . اسهم المتحدة للاسكان ٥ر١٤ جنيه . فاذا علمت أن الاستثمارات فى اسهم

شركة الاستيراد والتصدير وفى سندات التنمية هى استثمارات طويلة الاجل، بينما باقى الاستثمارات قصيرة الاجل .

**فالمطلوب** : اثبات العمليات السابقة دفتريا وتحديد القيمة الدفترية للاستثمارات المالية قصيرة الاجل وطويلة الاجل كما يجب ان تظهر فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ، مع توضيح كيفية العرض فى الميزانية .

**التمرين الثالث عشر :**

اظهر ميزان المراجعة قبل التسويات لاحدى الشركات الارصدة التالية من بين الارصدة الظاهرة فى دفتر الاستاذ فى ١٩٨٥/١٢/٣١ : ايجار مقدم ٣٦٠٠ جنيه ، اجور ٣٢٦٠٠ جنيه ، مقدم عقد الصيانة ٤٨٠٠ جنيه ، تأمين مقدم ٢٧٠٠ جنيه ، حملة اعلانية ٦٠٠٠ جنيه ، شهرة محل ١٢٠٠٠ جنيه ، حق امتياز ٦٠٠٠٠ جنيه ، اراضى ٢٧٥٠٠ جنيه فاذا علمت ان :

١ ـ الايجار المقدم هو الرصيد المتبقى من ما تم سداده فى ١٩٨٤/٧/١ ايجار مبنى الادارة لمدة سنتين .

٢ ـ من بين الاجور مبلغ ٤٠٠ جنيه سلف مقدمة للعاملين ، كما ان اجور الاسبوعين الاخيرين فى ديسمبر قد تم سدادها فى ١/٣ وبلغت قيمتها ١٨٥٠ جنيه .

٣ ـ فى ١٩٨٥/٦/١ تم توقيع عقد صيانة مع الشركة لصيانة آلات شركة الغزل الوطنية لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخه بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه، سدد منها مقدما ٤٨٠٠ جنيه .

٤ ـ فى ٨٤/١٠/١ تم شراء بوليصة تامين ضد الحريق لمدة سنتين ونصف .

٥ ــ بلغت تكاليف الحملة الاعلانية فى ٨٣/١/١ عند التعاقد عليهـا ١٠٠٠٠ جنيه .

٦ ــ تم شراء شهرة المحل فى ٨٣/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

٧ ــ حق الامتياز يغطى ٤٠ سنة اعتبارا من ٨٥/٤/١ .

٨ ــ فى ٨٥/١٢/٣١ تم التعاقد على بيع نصف الاراضى بمبلغ ٣٦٢٠٠ جنيه وتم تسجيل العقد وتحصيل القيمة فى ٨٦/١/٤ .

**المطلوب** : اجراء ما يلزم من قيود لتسوية الاوضاع المتقدمة ، وبيان اثرها على الحسابات الختامية ، وتوضيح العرض فى الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

# الفصل السادس عشر

## فى

## الجرد والتسويات الجردية

## لحسابات الخصوم

### ١ ـ مقدمة : التعاريف وخطة الفصل :

تقوم المحاسبة على افتراض استقلال الوحدة المحاسبية فى صوره شخصية معنوية اعتبارية او حقيقية مستقلة . والوحدة المحاسبية بهذا الوضع هى وسيط اعتبارى يمتلك مجموعة من الاصول ويقوم مقام من لهم حقوق فى هذه الاصول . وينقسم من لهم حقوق فى اصول الوحدة المحاسبية او عليها الى مجموعتين : الملاك ولهم حقوق ملكية ، وغير الملاك ولهم حقوق على الاصول تمثل التزامات الوحدة المحاسبية قبلهم. وبالتالى فاصول الوحدة المحاسبية بوصفها وسيط اعتبارى لابد وان تتساوى مع خصومها . والخصوم كما سبق أن أوضحنا تنقسم الى شقين : الشق الاول ويمثل حقوق الملكية ، والشق الثانى ويمثل الالتزامات ، والتى تنقسم بدورها الى التزامات طويلة الاجل والتزامات قصيرة الاجل .

وسوف نتناول فى هذا الفصل ، وعلى هذا المستوى المبدئى من الدراسة ، عرضا مبسطا لاهم المبادىء المحاسبية التى تحكم جرد وتسويه حسابات الخصوم . ويتم ذلك طبقا للترتيب التالى :

- حسابات حقوق الملكية .
- حسابات الالتزامات طويلة الاجل .
- حسابات الالتزامات قصيرة الاجل والارصدة الدائنة المتنوعة .
- الالتزامات العرضية .

## ٢ ـ حسابات حقوق الملكية :

تختلف حسابات حقوق الملكية باختلاف الشكل القانونى للمنشأة او الشركة التى تعتبر وحدة محاسبية . ونستطيع على هذا المستوى المبدئى من الدراسة ان نميز بين شكلين قانونيين للشركات هما : شركات الاشخاص وشركات الاموال . واهم انواع الشكل الاول هو شركات التضامن ، كما ان اهم انواع الشكل الثانى هو شركات المساهمة .

وشركة التضامن هى مشاركة بين عدد محدود من الافراد لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو خدمى معين ، حيث يساهم كل شريك فى العادة بحصة فى راس مال الشركة ، ويكون جميع الشركاء مسئولين مسئولية تضامنية قبل الغير . أما شركات المساهمة فهى مشاركة بين عدد كبير من الافراد ، عادة ما يكون اغلبهم غير معروف بعضهم للبعض ، فى راس مال الشركة الذى ينقسم الى حصص متساوية منخفضة القيمة تسمى اسهم .

ويسمى الشريك فى الشركة المساهمة « مساهم » وتكون مسئوليته محدودة بمقدار نصيبه فى حقوق الملكية . وتعتبر شركات المساهمة اهم اشكال الشركات فى الوقت الحاضر .

ويرتبط جرد وتسوية حقوق الملكية فى شركات الاشخاص بعديد من الاعتبارات التى نتناولها فى دراسة متقدمة بالتفصيل . وعادة ما تنطوى حسابات حقوق الملكية فى شركات الاشخاص على حساب لراس مال يوضح حصص كل من الشركاء على حدة : وحساب جارى لكل شريك من الشركاء يجعل مدينا بمسحوباته ونصيبه فى الخسائر ويجعل دائنا بنصيبه فى الارباح واية مزايا تكون مقررة له فى عقد الشركة .

ويمكن لراس مال شركة الاشخاص أن يتغير بالاضافة اليه إما عن طريق المساهمات الاضافية للشركاء أو عن طريق الارباح المحجوزة ، كما

يمكن تخفيضه بالسحب منه أو باقفال رصيد الخسائر المتراكمة فيه .

وعادة ما تتكون حقوق الملكية فى شركات المساهمة من عدد كبير من الحسابات . غير أن هذه الحسابات رغم تعددها يمكن تقسيمها الى قسمين : الاول يمثل راس المال المدفوع والثانى يمثل الارباح المحجوزة . ويعتبر حساب راس مال الاسهم العادية اهم حسابات راس المال المدفوع، والذى لا يجوز المساس به أو تعديله الا بعد اجتياز مجموعة من الاجراءات القانونية الطويلة . ويتم تناول بنود رأس المال المدفوع تفصيلا فى دراسة متقدمة .

وتنقسم الارباح المحجوزة فى شركات المساهمة بدورها الى قسمين : ارباح محجوزة لغرض معين ، وارباح محجوزة غير مخصصة لغرض معين وسوف نتناول هذين القسمين بقليل من التفصيل .

## ٧ ـ ا ـ الارباح المحجوزة فى شركات المساهمة :

الارباح المحجوزة هى حصيلة الارباح التى لم يتم توزيعها على الملاك من الارباح التى تحققها الشركة منذ قيامها وحتى تاريخ نهاية الفترة المحاسبية الحالية . فرصيد صافى الربح الذى يتحقق كل فترة محاسبية ، وبعد أن يخصم منه الضرائب المستحقة عليه ، عادة ما يوزع جزء منه على المساهمين ويحتجز الجزء الباقى لتقوية المركز المالى للشركة وتمويل توسعاتها فى نشاطها . ولذلك تعتبر الارباح المحجوزة من حقوق الملكية لأنها تمثل جزءاً من حقوق المساهمين والتى كان يمكن لهم الحصول عليها لو تم توزيع الارباح بالكامل .

والشركات المساهمة تخضع لاحكام قانونية معينة فى شأن توزيع الارباح كما ان لكل شركة نظام معين يسمى النظام الاساسى قد يحدد بدوره قواعد معينة لتوزيع الارباح او احتجازها ، والارباح المحجوزة لغرض معين

هى تلك التى يتم احتجازها وفاء بمتطلبات قانونية ، أو بمتطلبات النظام الاساسى للشركة ، أو لتحقيق اغراض محددة يقترحها مجلس الادارة وتقرها الجمعية العمومية للمساهمين • والارباح المحجوزة فى مصر وفاء بهذه المتطلبات تسمى احتياطيات ويتم احتجازها تحقيقا للاهداف التالية :

١ ــ وفاء بمقتضيات قانونية وتسمى « احتياطى قانونى » .

٢ ــ لاغراض التجديدات والتوسعات وتسمى « احتياطى تجديدات وتوسعات » .

٣ ــ للاستثمار فى سندات حكومية طبقا للقانون وتسمى « احتياطى مستثمر فى سندات حكومية » .

٤ ــ لتعضيد المركز المالى للشركة وتسمى « احتياطى عام » .

وعادة ما تتكون هذه الاحتياطيات بأخذ نسب محددة من الارباح السنوية القابلة للتوزيع ، ويتم ذلك فى حساب يسمى حساب توزيع الارباح والخسائر .

هذا ولا يجوز المساس بهذه الاحتياطيات مادام الغرض الذى انشأت من اجله يظل قائما .

اما الارباح المحجوزة وغير المخصصة لغرض معين فتسمى « أرباح مرحلة » ، وهى تمثل الرصيد النهائى لحساب التوزيع .

ولتوضيح ذلك نورد المثال التالى :

ظهرت الارصدة التالية فى ميزان مراجعة شركة الشرق المساهمة لتجارة الاقطان فى ١٩٨٥/١٢/٣١ : احتياطى قانونى ٢٣٥٠٠ جنيه ، احتياطى شراء سندات حكومية ١٥٢٠٠ جنيه ، احتياطى تجديدات وتوسعات ٣٤٨٠٠ جنيه . احتياطى عام ٢٤٦٠٠ جنيه ، أرباح مرحلة ١٥٢٠٠ جنيه . وقد بلغت أرباح العام القابلة للتوزيع بعد خصم الضرائب ٩٠٠٠٠ جنيه .

ويبلغ راس مال الاسهم العادية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ٠ وتقوم الشركة باحتجاز ٥٪ من الارباح كاحتياطى قانونى ومثلها لاحتياطى السندات ، ١٠٪ لاحتياطى التجديدات والتوسعات ومثلها للاحتياطى العام ، كما تقرر توزيع أرباح للمساهمين بواقع ٥٪ من راس المال . ويظهر حساب التوزيع على الوجه التـالى :

شركة الشرق لتجارة الاقطان ش٠م٠ع

حساب توزيع الارباح عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/١٢/٣١

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| - | ارباح محجوزة لاغراض معينة : | ٩٠٠٠٠ | ارباح العام ( من ح/أ٠ح ) |
| | ٤٥٠٠ الى ح/احتياطى قانونى ٥ ٪ | ١٥٢٠٠ | ارباح مرحلة (رصيد ١/١ ) |
| | ٤٥٠٠ الى ح/احتياطى سندات ٥ ٪ | | |
| | ٩٠٠٠ الى ح/احتياطى توسعات ١٠٪ | | |
| ٢٧٠٠٠ | ٩٠٠٠ الى ح/احتياطى عام ١٠٪ | | |
| | ارباح موزعة : | | |
| ٥٠٠٠٠ | الى ح/التوزيعات | | |
| ٢٨٢٠٠ | ارباح مرحلة ١٩٨٥/١٢/٣١ | | |
| ١٠٥٢٠٠ | | ١٠٥٢٠٠ | |

وبترحيل هذه القيود تم تسوية الاحتياطيات والارباح المرحلة لما يجب ان تظهره الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ . هذا وتعتبر التوزيعات من بنـود الالتزامات قصـيرة الاجل ، حيث تلتزم الشركة بمجرد اعلانهـا بتوزيعها على المساهمين . وتظهر حقوق الملكية والتوزيعات فى الميزانية العمومية على الوجه التالى :

شركة الشرق لتجارة الاقطان ش.م.ع

الميزانية العمومية فى ٣١/١٢/٨٥

| الخصوم | | | الاصول |
|---|---|---|---|
| **حقوق الملكية :** | | | |
| راس مال الاسهم | | ١٠٠٠٠٠٠ | |
| **ارباح محجوزة** | | | |
| احتياطى قانونى | ٢٨٠٠٠ | | |
| احتياطى سندات حكومية | ١٩٧٠٠ | | |
| احتياطى تجديدات وتوسعات | ٤٣٨٠٠ | | |
| احتياطى عام | ٣٣٦٠٠ | | |
| أرباح مرحلة | ٢٨٢٠٠ | | |
| | | ١٥٣٣٠٠ | |
| مجموع حقوق الملكية | | ١١٥٣٣٠٠ | |
| **الالتزامات :** | | | |
| ........ | | | |
| **الالتزامات قصيرة الاجل :** | | | |
| توزيعات | ٥٠٠٠٠ | | |

ويلاحظ ان الاحتياطيات يتم حسابها من ارباح العام قبل اضافة رصيد الارباح المرحلة من الاعوام السابقة .

**٢ ــ ب ــ عمليات التسوية المؤثرة فى حقوق الملكية :**

سبق أن ذكرنا أنه لا يجوز المساس بحسابات راس المال فى شركات المساهمة مادامت الشركة مستمرة ، كما لا يجوز استخدام الارباح المحجوزة لاغراض معينة فى غير الغرض التى تخصص من اجله . والواقع أن حسابات الاحتياطيات فى حد ذاتها لا تستخدم ، وانما ما يستخدم هى الاصول المقابلة لها والتى اتيحت للوحدة المحاسبية بعدم توزيع الارباح . وسوف لا نتناول هذه العناصر فى هذه المرحلة . ونقتصر على بعض العمليات المؤثرة فى حساب الارباح ( أو الخسائر ) المرحلة .

ولنفرض مثلا أنه قد تم تقويم مخزون آخر الفترة فى ٨٤/١٢/٣١ لشركة الشرق للاقطان عن طريق الخطأ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه بينما تكلفته كان من الواجب أن تكون ٣٢٠٠٠ جنيه . وتم اعداد الحسابات الختامية والميزانية على هذا الاساس ، ولم تكتشف هذه الحقيقة الا خلال سنة ١٩٨٥ م وبفرض ان الشركة تتبع نظام المخزون الدورى ، فان ترك الوضع دون تعديل ( اى ترك مخزون ١٩٨٥/١/١ بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه ) سوف يؤدى الى زيادة ارباح ( او انخفاض خسائر ) سنة ١٩٨٥ عما يجب أن تكون عليه بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وهو فى نفس الوقت مقدار الانخفاض فى ارباح ١٩٨٤ عما كان من الواجب ان تظهر به . وبالتالى لن تتحقق المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات فى كل من السنتين . كما أن تصحيح الوضع فى سنة ١٩٨٤ اصبح فى غير محله لان الخطأ قد تم اكتشافه فى سنة تالية وبعد اعداد واعتماد الحسابات الختامية والميزانية . وفى ظل هذه الظروف فان افضل طريقة لمعالجة الوضع هى تصحيح تكلفة المخزون فى حساب الارباح المرحلة. ويكون القيد فى هذه الحالة هو :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٨٠٠٠ | | من ح/مخزون ٨٥/١/١ | تاريخ اكتشاف الخطأ |
| | ٨٠٠٠ | الى ح/الارباح المرحلة ٨٥/١/١<br>تصحيح الخطأ فى تقييم مخزون ٨٤/١٢/٣١ بالنقص | |

ولنفرض كمثال آخر انه فى ١٩٨٤/١/١ قد تم شراء مجموعة مولدات كهربائية جديدة لزوم تشغيل مجموعة من آلات الحليج المشتراة جديدة وبلغت تكلفة المولدات ١٢٦٠٠ جنيه الا انه عند اثباتها دفتريا اعتبرت بمثابة مصروفات صيانة ، بينما عمرها الافتراضى ٥ سنوات بقيمة مقدره خردة ٦٠٠ جنيه . ويؤدى اعتبار قيمة المولدات بمثابة مصروفات بالكامل سنة ٨٤ الى زيادة مصروفاتها ونقص ارباحها بالقيمة ، كما يؤدى الى نقص

مصروفاتها وزيادة ارباحها بنصيبها من اهلاك المولدات . ويتم تسوية الوضع عند اكتشاف الخطأ ، أو قبل اعداد الحسابات والقوائم الختامية سنة ١٩٨٥ بالقيود التالية :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٢٦٠٠ | | من حـ/مجموعة المولدات الكهربائية | تاريخ اكتشاف الخطأ |
| | ١٢٦٠٠ | الى حـ/الارباح المرحلة ٨٥/١/١<br>تصحيح خطأ تحميل قيمة المولدات لمصروفات الصيانة فى ١٩٨٤ | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| ٢٤٠٠ | | من حـ/الارباح المرحلة ٨٥/١/١ | تاريخ اكتشاف الخطأ |
| | ٢٤٠٠ | الى حـ/مخصص اهلاك المولدات الكهربائية<br>اهلاك المولدات عن عام ٨٤ بالقسط الثابت | |

وبترحيل هذه القيود يستقيم الوضع فى سنة ١٩٨٥ دون تأثير على المقابلة السليمة لايراداتها بمصروفاتها .

وكمثال اخير نفترض أن رصيد الايجار الدائن المقدم الذى ظهر فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٨٤/١٢/٣١ بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه كان يخص الفترة من ٨٤/١/١ حتى ٨٥/٦/٣٠ الا انه عند التسويات اعتبر المبلغ كله بمثابة ايجار دائن لسنة ١٩٨٤ . وبالتالى فيلزم تحقيقا للمقابلة السليمة لايرادات ١٩٨٥ بمصروفاتها أجراء القيد التالى :

| | | | |
|---|---|---|---|
| ١٢٠٠ | | من حـ/الارباح المرحلة ٨٥/١/١ | تاريخ اكتشاف الخطأ |
| | ١٢٠٠ | الى حـ/الايجار الدائن المقدم<br>تصحيح خطأ تسوية الايجار الدائن المقدم فى ٨٤/١٢/٣١ | |

وخلاصة القول أن التسويات المؤثرة فى حقوق الملكية يتم اجرائها من خلال الحسابات الختامية للسنة التى يتم تسويتها فيها اذا كانت لا تؤثر

فى نتائج اعمال سنوات سابقة . اما اذا كانت تؤثر فى نتائج اعمال سنوات سابقة فان التسوية الصحيحة يجب أن تتم من خلال رصيد الارباح المرحلة. ذلك تطبيقا للقواعد المحاسبية التالية : التكلفة التاريخية ، استقلال الفترات المحاسبية ، المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات ، والمحاسبة على اساس الاستحقاق .

### ٣ ـ حسابات الالتزامات طويلة الاجل :

الالتزامات طويلة الاجل هى مستحقات ثابتة المقدار على الوحدة المحاسبية للغير تستحق السداد فى تواريخ لاحقة يزيد مداها عن سنة مالية من تاريخ اعداد الميزانية . وعادة ما تكون الالتزامات طويلة الاجل فى صورة قروض يمنحها الغير للوحدة المحاسبية ليتم سدادها على آجال طويلة . وقد تتم هذه القروض عن طريق الجمهور العام بان تقوم الوحدة المحاسبية باصدار ما يسمى بقروض السندات ، او قد تكون ممنوحة للوحدة المحاسبية بمعرفة منشآت متخصصة كالبنوك ، أو عن طريق تمويل الاصول الثابتة عن طريق موردى هذه الاصول .

ويلزم فى كل الاحوال التحقق من وجود الالتزام وقيمته واستيفاء شروطه عن طريق الاطلاع على عقد الالتزام ( عقد اصدار السندات ، أو عقد القرض ، أو عقد التمويل ) . ويجب ان يظهر ضمن التزامات قصيرة الاجل ما يستحق السداد من اقساط القروض او سندات خلال السنة المالية التالية لتاريخ اعداد الميزانية . كما يجب التاكد من أن الفوائد المستحقة قد تم سدادها فى تاريخ الاستحقاق وان ما يخص السنة المالية المنتهية من فوائد قد تم تحميلها فعلا به بصرف النظر عن موعد استحقاق السداد . واخيرا يجب ان تظهر الالتزامات طويلة الاجل فى الميزانية كل التزام على حدة موضحا بجواره تاريخ الاستحقاق وسعر الفائدة الذى يحمله .

ولنفرض مثلا ان ميزان المراجعة قبل التسويات قد اظهر الارصدة التالية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ : قرض السندات ٦٪ ٤٠٠٠٠ جنيه ، قرض بنك الائتمان الصناعى ٨٪ ٣٠٠٠٠ جنيه ، دائنو شراء اصول ثابتة ٢٠٠٠٠ جنيه. وبالرجوع الى عقود هذه القروض وجد ان قرض السندات لمدة ٢٠ سنة يستحق فى ١٩٩٥/١٢/٣١ ، وتستحق عليه الفوائد نصف سنويا فى ٩/٣٠ وفى ٣/٣١ من كل عام . كما ان قرض بنك الائتمان لمدة ستة سنوات يسدد على اقساط سنوية يستحق اولها مع الفوائد فى ٨٦/٦/٣٠ . أما دائنو شراء الاصول الثابتة فيمثل المبلغ المستحق لموردى بعض الالات والذى يتم سداده على ٤ اقساط سنوية يستحق اولها فى ٨٦/٦/٣٠ ويتضمن المبلغ قيمة الفوائد على الدين كله بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لمدة السنوات الاربع التى بدات فى ٨٥/٧/١ . ويلزم فى ظل هذه المعلومات القيام بالآتى :

١ ــ فيما يختص بقرض السندات : التأكد من سداد الفوائد فى ٨٥/٩/٣٠ ، وتحميل السنة المالية ١٩٨٥ بالفوائد عن سنة ، اى مبلغ ٢٤٠٠ جنيه وبالتالى يلزم جعل حساب الفوائد المدينة على قرض السندات مدينا بمبلغ ٦٠٠ جنيه عن ثلاثة شهور وحساب الفوائد المستحقة على قرض السندات دائنا .

كما يجب التحقق أن رصيد الفوائد المدينة بعد ترحيل هذا القيد يبلغ ٢٤٠٠ جنيه ليقفل فى حساب الارباح والخسائر .

٢ ــ فيما يختص بقرض بنك الائتمان : حساب الفوائد المستحقة عن نصف سنة بمبلغ ١٢٠٠ جنيه وجعل حساب الفوائد المدينة مدينا وحساب الفوائد المستحقة دائنا . والتحقق من ان ٥٠٠٠ جنيه من القرض تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الاجل والباقى ضمن الالتزامات طويلة الاجل .

٣ ــ بالنسبة لدائنو شراء الاصول : التحقق من عدم تحميل الالات

بالفوائد وذلك عن طريق وجود حساب الفوائد المدينة المؤجلة ، وتحميل سنة ٨٥ بما يخصها من هذه الفوائد وهو ٢٥٠ جنيه ( طبقا لطريقة القسط الثابت ) . وذلك بجعل حساب الفوائد المدينة على تمويل الاصول مدين ا وحساب الفوائد المدينة المؤجلة دائنا . كما يجب التحقق من ان ٥٠٠٠ جنيه من الدين تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الاجل ، و ١٥٠٠٠ جنيه فى الالتزامات طويلة الاجل .

**المطلوب منك** : اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات هذه التسويات وترحيلها لحسابات الاستاذ ، وبيان اثرها على الحسابات الختامية ، واظهار الالتزامات طويلة الاجل وقصيرة الاجل فى الميزانية طبقا للتعليمات السابقة ) .

**٤ ـ حسابات التزامات قصيرة الاجل والارصدة الدائنة المتنوعة :**

تنطوى حسابات الالتزامات قصيرة الاجل على الاقساط المستحقة من الالتزامات طويلة الاجل طبقا للبند السابق ، وعلى حسابات الموردين ، والدائنون ، وأوراق الدفع ، والحسابات الجارية الدائنة للبنوك (سحب على المكشوف ) ، وكل حسابات المصروفات المستحقة ، وهذه كلها تمثل التزامات نقدية ، اى يلزم الوفاء بقيمتها نقدا . اما الايرادات الدائنة المقدمة والأرصدة الشاذة للعملاء فهى قد لا يلزم الوفاء بقيمتها نقدا وعادة ما توضع تحت عنوان ارصدة دائنة متنوعة .

وكما انه لا يجوز المقاصة بين ارصدة العملاء المدينة وارصدة العملاء الشاذة ، فلا يجوز المقاصة بين ارصدة الموردين او الدائنين الدائنة وارصدتهم الشاذة المدينة . ويجب أن تظهر الاخيرة فى جانب الاصول فى الميزانية تحت عنوان ارصدة مدينة متنوعة فى الاصول المتداولة . وفيما يخص باوراق الدفع يجب التحقق من عدم حلول او فوات ميعاد استحقاقها

حتى تاريخ الميزانية كما يجب حساب الفوائد المستحقة على الارصدة الدائنة للبنوك، والتأكد من ان جميع المصروفات المستحقة قد تمت تسويتها واثباتها .

ولنفرض مثلا ان الارصدة التالية ظهرت فى ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٨٥/١٢/٣١ لاحدى الشركات : موردون ٣٧٥٠٠ جنيه ، دائنون ١٢٦٠٠ جنيه ، أوراق دفع ١٦٠٠٠ جنيه ، ايجار دائن مقدم ١٢٠٠ جنيه . وبتقصى الحقائق وجد الآتى :

١ ــ اظهر ميزان مراجعة استاذ الموردين ارصدة شاذة مجموعها ٢٥٠٠ جنيه .

٢ ــ اظهر ميزان مراجعة استاذ الدائنون ارصدة شاذة مجموعها ١٦٠٠ جنيه .

٣ ــ هناك ورقة دفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه جنيه تستحق السداد فى ١٢/٣١ وعند التنبيه تحرر بقيمتها شيك ارسل باليد للدائن فى تاريخه وتم استرداد الورقة .

٤ ــ للشركة حساب جارى مدين فى بنك الاسكندرية يبلغ رصيده ١٦٢٠٠ جنيه ، كما ان حسابها فى بنك القاهرة دائن (سحب على المكشوف) بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، وقد ظهر رصيد النقدية بالبنوك فى ميزان المراجعة بمبلغ ٨٢٠٠ مدين . ووجد ان الفوائد والمصاريف المستحقة لبنك القاهرة حتى ٨٥/١٢/٣١ قد بلغت ٤٦٥ جنيه لم يتم اثباتها بعد .

٥ ــ بلغت الاجور المستحقة حتى ١٢/٣١ والتى لم تسدد بعد ١٣٢٠ جنيه .

٦ ـ يمثل الايجار الدائن المقدم ايجار شقة مفروشة مملوكة للشركة عن المدة من ٨٥/٨/١ حتى ١٩٨٦/٧/٣١ .

ويترتب على ذلك ضرورة القيام بما يلى :

١ ـ اظهار الموردين فى الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وفى الارصدة المدينة المتنوعة فى الاصول بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه .

٢ ـ اظهار الدائنين فى الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه وفى الارصدة المدينة المتنوعة فى الاصول بمبلغ ١٦٠٠ جنيه .

٣ ـ تخفيض رصيد اوراق الدفع بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وتخفيض رصيد النقدية بالبنوك بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عن طريق جعل حساب أوراق الدفع مدينا وحساب النقدية بالبنوك دائنا .

٤ ـ اظهار رصيد النقدية بالبنوك فى الاصول بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه ( ١٦٢٠٠ ـ ٢٠٠٠ ) واظهار بنك القاهرة جارى سحب على الكشوف فى الالتزامات قصيرة الاجل بمبلغ ٨٤٦٥ جنيه ، بعد جعل حساب الفوائد المدينة مدينا بمبلغ ٤٦٥ جنيه وجعل حساب بنك القاهرة دائنا بالقيمة .

٥ ـ جعل حساب الاجور مدينا وحساب الاجور المستحقة دائنا بمبلغ ١٣٢٠ جنيه واظهار الاجور المستحقة فى الالتزامات قصيرة الاجل فى الميزانيــة .

٦ ـ تسوية الايجار الدائن المقدم بجعله مدينا بمبلغ ٥٠٠ جنيه (ايجار ٥ شهور) وجعل حساب الايجار الدائن دائنا ، واظهار الايجار الدائن المقدم ضمن الارصدة الدائنة المتنوعة بين الالتزامات فى الميزانية .

( وعليك بتنفيذ هذه التعليمات فى صورة قيود يومية وحسابات استاذ وبيان اثرها على الحسابات الختامية وتوضيح نتائجها على الميزانيــة العمومية ) .

### ٥ ـ الالتـزامات العرضية :

الالتزامات العرضية هى التزامات ناشئة عن تعاقدات تامة ولكنها غير منجزة ، او ناشئة عن مسئولية تضامنية محتملة . ومن امثلة الاولى مثلا ان تتعاقد الوحدة المحاسبية على شراء آلات ومعدات بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ، ولا ترد الآلات والمعدات حتى تاريخ الميزانية . ومثال الثانية اوراق القبض المخصومة فى البنك او المحولة لموردين ولم يحق موعد استحقاقها حتى تاريخ الميزانية . وتظهر المسئوليات العرضية عادة فى صورة ملاحظات تحت الميزانية العمومية ، او عن طريق ما يسـمى بالحسـابات النظامية . واذا استخدمت طريقة الملاحظات فأن هذه الملاحظات تظهر بى كشف الميزانية ( بعد انتهاء الاصول والخصوم والمجموع ) كالآتى :

**ملاحظات :**

١ ـ تعاقدت الشركة على شراء آلات فى ٨٥/٩/١٥ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد عند الاستلام ولم ترد الآلات حتى تاريخ الميزانية .

٢ ـ تبـلغ اوراق القبـض المخصـومة فى البنك والتى لم يرد تاريخ استحقاقها بعد ٦٠٠٠ جنيه ، كما ان هناك اوراق قبض محولة لموردين لم تستحق بعد قيمتها ٧٥٠٠ جنيه .

أما اذا استخدمت الحسابات النظامية ، فان هاتين الملاحظتين يردان فى كعب الميزانية كالآتى :

| | الأصول | | الخصوم |
|---|---|---|---|
| ١٧٤٨٩٠٠ | مجموع الاصول | ١٧٤٨٩٠٠ | مجموع الخصوم |
| | **حسابات نظامية** | | **حسابات نظامية** |
| ٦٠٠٠٠ | عقود شراء آلات | ٦٠٠٠٠ | متعاقدو توريد آلات |
| ١٣٥٠٠ | أوراق قبض مخصومة ومحولة لموردين . | ١٣٥٠٠ | مسئولية عرضية عن أوراق قبض مخصومة ومحولة لموردين |

ويفضل استخدام الملاحظات عن الحسابات النظامية لان وجود الحسابات يوحى بقيام التزام فعلى فى تاريخ الميزانية ، وهو امر يتنافى مع الواقع لأن العمليات التى سوف يترتب عليها الالتزام لم تنجز بعد من اى من الطرفين .

## اسئلة وتمارين الفصل السادس عشر

**اولا : الاسئلة :**

١ ــ فرق بين : الارباح المحجوزة لغرض معين وتوزيعات الارباح . الالتزامات قصيرة الاجل والاصول النقدية ، عمليات التسوية المؤثرة فى حقوق الملكية وعمليات التسوية المؤثرة فى ارباح العام .

٢ ــ برر فيما لا يزيد عن خمسة سطور خطأ او صواب كل من العبارات التالية :

ا ــ يؤدى الخطأ فى تقييم المخزون الى التأثير على أرباح العام الذى وقع فيه والسنوات السابقة .

ب ــ يؤدى اعتبار مصروفا ايراديا بمثابة نفقة راسمالية الى انخفاض ارباح العام بالقيمة وزيادة ارباح السنوات المقبلة دون تأثير على حقوق الملكية .

جـ ــ يتم اجراء التسويات المتعلقة بحقوق الملكية فى حساب الارباح والخسائر .

د ــ تظهر القروض طويلة الاجل بين الالتزامات طويلة الاجل فى الميزانية بصرف النظر عن تواريخ استحقاقها او اقساطها .

هـ ــ اذا تم تمويل الاصول الثابتة عن طريق تسهيلات ائتمانية فان هذه الاصول يجب ان تتحمل بالفوائد على هذه التسهيلات فى تاريخ الشراء .

و ــ تختلف الالتزامات قصيرة الاجل عن الارصدة الدائنة المتنوعة فى ان الاولى يلزم الوفاء بقيمتها نقدا بينما الثانية يلزم الوفاء بقيمتها عينا .

ز ــ يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للبنوك لأنها تمثل نقدية ولكن لا يمكن المقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة للعملاء لأنها تمثل مستحقات نقدية .

ح ــ تعتبر الاجور المستحقة من الارصدة الدائنة المتنوعة لأن الوفاء بقيمتها يتم عينا بينما تعتبر الايرادات المقدمة من الدائنين لأن الوفاء بقيمتها يتم نقدا .

ط ــ يعتبر اثبات الالتزامات العرضية دفتريا من الامور اللازمة بقيود تسوية فى نهاية العام حتى تفصح الميزانية عن حقيقة المركز المالى فى نهاية الفــترة .

## ثانيا : التمارين :

### التمرين الاول :

ظهرت الارصدة التالية من بين أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى دفاتر الشركة المتحدة للتجارة والمقاولات فى ٨٥/١٢/٣١ (بالالف جنيه) : ٤٧٫٥ نقدية ، ٧٣٫٥ عملاء ، ٦٥٫٤ موردون ، ٢٣٫٦ مخزون أول الفترة ، ١٩٩٫٥ مبيعات ، ٣٫٥ مردودات مشتريات ، ١٫٥ خصم نقدى مفقود ، ٨٧٫٦ مشتريات ، ٤٫٥ مردودات مبيعات ، ٢٫٥ خصم نقدى مكتسب ، ١٢٫٢ اجور ، ٣٫٤ فوائد مدينة ، ٧٫٦ ايجارات دائنة ، ٤٫٨ تأمين مقدم ، ٢٫١ مصاريف ادارية ، ٢٫٧ مصاريف بيعية ، ٥٠ راس مال الاسهم ، ١٤٫٥ احتياطى قانونى ، ٢٫٥ احتياطى سندات ، ٢٫٥ احتيــاطى تجــديدات وتوسعات ١٫٥ ارباح مرحلة ، فاذا علمت ان ( كل الارقام بالالف جنيه ) .

١ ــ تم تقييم المخزون فى ٨٤/١٢/٣١ بمبلغ ٢٣٫٦ ، ولكنه احتوى على بضاعة كانت مباعة للعملاء ولكنها لم تكن قد سلمت بعد ، وتم اثباتهــا كمبيعات فى ٨٤/١٢/٢٩ ، وبلغت تكلفتها ٢٫٦ . ولم يكتشف هذا الخطأ الا فى ١٩٨٥/٤/١٣ ولم تتم تسويته بعد .

٢ ــ تبلغ الديون المشكوك فيها ١٪ من صافى المبيعات ، كما يبـلغ اهلاك الآلات والمعدات ١٢٫٤ بطريقة مجموع ارقام السنوات .

٣ ـ التأمين المقدم يغطى سنتين اعتبارا من ١٩٨٤/٧/١ .

٤ ـ هناك اجور مستحقة لم تسدد بعد تبلغ ٧ر ـ ، وايجارات دائنة لم تتحصل بعد تبلغ ٤ر ـ ، وذلك حتى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

٥ ـ من بين الالتزامات طويلة الاجل قرض للسندات بمبلغ ٢٠ بفائده ٦٪ سنويا تسدد فى ٣/١ من كل عام ، ولم يظهر فى الدفاتر فى ١٩٨٥/١/١ اى رصيد الفوائد المدينة المستحقة ، وقد تم سداد الفوائد على القرض فى ١٩٨٤/٣/١ .

٦ ـ يقدر مخزون آخر الفترة بمبلغ ١٨٫٦ .

٧ ـ يتم توزيع ارباح العام كالتالى : ٥٪ احتياطى قانونى ، ٥٪ احتياطى سندات ، ١٠٪ احتياطى تجديدات ، كما تقرر توزيع ما يعادل ١٠٪ من رأس المال على المساهمين ، وذلك علما بأن الارباح الصافية القابلة للتوزيع تتحدد بعد خصم ٤٠٪ كضريبة ارباح تجارية وصناعية من صافى الربح .

**المطلوب** : (١) اعداد ورقة عمل جزئية توضح فيها كيفية اجراء ما يتعلق بالبيانات السابقة من تسويات وحساب تكلفة البضاعة المباعة الصحيحة .

(٢) اعداد حساب المتاجرة والارباح والخسائر وحساب التوزيع عن العام .

**التمرين الثانى :**

فيما يلى بعض المعلومات التى توافرت خلال السنة المالية المنتهية فى ٨٥/١٢/٣١ والتى كانت تخص سنوات سابقة .

١ ـ اتضح عند حساب اهلاك الآلات والمعدات فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ان الرصيد الدفترى مازال يشتمل على تكلفة احدى الآلات التى تم بيعها

فى ١٩٨٤/٧/١ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقدا ، بينما تكلفتها عند شرائها بلغت ٣٢٠٠٠ جنيه فى ١٩٨٠/٧/١ ، وتقرر اهلاكها حينئذ بالقسط الثابت على مدار ست سنوات بقيمة كخردة ٢٠٠٠ جنيه . وعندما تم البيع جعل حساب النقدية مدينا وحساب أرباح الآلات دائنا بالقيمة . ثم اقفل حساب أرباح بيع الآلات فى حساب الارباح والخسائر لسنة ١٩٨٤ .

٢ ــ وجد ان رصيد الفوائد المدينة المؤجلة فى ١٩٨٥/١/١ والذى يبلغ ٣٠٠٠ جنيه يخص فترة ٥ سنوات تبدأ فى ١٩٨٤/٩/١ ، وأنه لم يتم اجراء اية تسويات فى هذا الشأن فى ١٩٨٤/١٢/٣١ . وعند سداد قسط القرض والفوائد فى ٨٥/٩/١ لم يرد ذكر حساب الفوائد المدينة المؤجلة فى قيد السداد .

٣ ــ قام احد العملاء فى ٨٤/٧/٢٣ برد بضاعة قيمتها ٢٣٦٠ جنيه للشركة وبلغت تكلفتها ١٨٠٠ جنيه ، وقد تم اثبات عملية الرد بالقيد التالى فى نفس التاريخ :

| | | |
|---|---|---|
| ٢٣٦٠ | | من ح/مخزون البضاعة |
| | ٢٣٦٠ | الى ح/العملاء |

وكانت المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر واعتمدت الارصدة الدفتريه لأغراض اعداد الحسابات الختامية والميزانية .

٤ ــ كان أحد العملاء قد أفلس فى ١٠٢/٢٥ وبلغ رصيد حسابه ٤١٢٠ جنيه وقد تم اعدام الدين فى ٨٤/١٢/٣١ بالكامل ، الا أن رصيد حساب العميل فى ١٩٨٥/١٢/٣١ ظهر دائنا بمبلغ ٢٠٦٠ جنيه . وببحث الموضوع وجد انه قد تحصل من تصفية اصول العميل نصف الدين وجعل حساب العميل دائنا بما تحصل عند التحصيل فى ٨٥/٩/٧ .

فاذا علمت ان حقوق الملكية فى ١٩٨٥/١/١ قد احتوت على الآتى : راس المال ــ اسهم عادية ٢٥٠٠٠ جنيه، احتياطى قانونى ٣٠٠٠ جنيه،

احتياطى عام ٢٠٠٠٠ جنيه ، ارباح مرحلة ( خسائر ٣٢٠٠ج ) ، وان ارباح العام (١٩٨٥) قد بلغت ٢٧٠٠ ج قبل التسويات السابقة اضيف الى رصيد كل من الاحتياطى القانونى والاحتياطى العام ١٠٪ منها ولم يوزع شىء على المساهمين .

فالمطلوب :

١ ـ اجراء القيود الدفترية التى ترى أنها لازمة لتصحيح الاوضاع السابقة .

**التمرين الثالث :**

اظهر ميزان المراجعة قبل التسويات الارصدة التالية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ : قرض السندات ١٢٪ مبلغ ٤٠٠٠٠ج ، قرض البنك طويل الاجل ١٥٠٠٠ج ٨٪، بنك اسكندرية سحب على المكشوف ١٢٠٠٠ج ، دائنو شراء أصول ٣٥٠٠٠ ج ، أوراق دفع ١٨٠٠٠ج ، فوائد مدينة ٤٩٥٠ج ، ايجارات دائنة مقدمة ٤٦٠٠ج ، راس المال ٩٠٠٠٠ج ، احتياطيات ٣٠٠٠٠ج ، ارباح مرحلة ٣٠٠٠ج ، وقد بلغت ارباح العام ٢٤٠٠٠ ج بعد خصم الضرائب .

فاذا علمت ان :

١ ـ قرض السندات لمدة ٢٠ سنة تبدا فى ١٩٧٥/١/١ ويسدد على اقساط متساوية سنوية استحق أولها فى ١٩٧٦/١/١ ، وتسدد عليه الفوائد نصف سنويا فى ١/١ ، وفى ٧/١ من كل سنة .

٢ ـ تم التعاقد على قرض طويل الاجل يسدد بعد خمس سنوات على ثلاثة اقساط متساوية سنوية وتسدد الفوائد نصف سنويا على الرصيد المتبقى فى ٤/١ وفى ١٠/١ من كل سنة . ويحل القسط الاول من قيمة القرض فى ١٩٨٦/١/١ .

٣ ـ رصيد السحب على المكشوف فى بنك الاسكندرية بضمان اوراق

تبض قيمتها الاسمية ١٧٠٠٠ج . استحقت منها كمبيالة فى ١٩٨٥/١٢/٣١ وتم تحصيلها بمعرفة البنك بمبلغ ٤٠٠٠ج ، ولم يرد اشعار البنك بعد . وتتحمل الشركة بفوائد على السحب عى المكشوف بواقع ١٢٪ سنويا ، وكان آخر اشعار خصم قدر ورد للشركة بتاريخ ١٠/٣ ويغطى الفترة حتى ٨٥/٩/٣٠ . كما جرت العادة ان يقوم البنك بالخصم على حساب الشركة بمبلغ ٦ ج عن كل كمبيالة يقوم بتحصيلها .

٤ ـ كان قد تم شراء مجموعة من الآلات فى ١٩٨٢/٧/١ وذلك بتسهيلات ائتمانية من المورد بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج تنطوى على فوائد بمبلغ ٥٠٠٠ ج وتسدد التسهيلات ( بما فيها الفوائد ) على عشر اقساط سنوية متساوية حل أولها فى ١٩٨٣/٧/١ .

٥ ـ من بين أوراق الدفع كمبيالة قبلتها الشركة لأمر البنك الاهلى المصرى بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه فى ١٩٨٥/٩/١٥ تستحق فى ١٩٩٠/٩/١٥ ، وتحمل سعر فائدة سنوية ١٢٪ تسدد سنويا فى ٩/١٥ من كل عام .

٦ ـ تم التوصل الى ارباح العام بعد اجراء كل التسويات الصحيحة لكل ما تقدم وسواه .

٧ ـ قررت الشركة تعلية الاحتياطيات بنسبة ١٠٪ من الارباح ، كما قررت توزيع ارباح على المساهمين بواقع ١٥٪ من رأس المال .

**المطلوب :**

١ ـ اجراء ما يلزم من تسويات صحيحة لما تقدم .

٢ ـ اعداد حساب التوزيع عن عام ١٩٨٥ .

٣ ـ اظهار جانب الخصوم من الميزانية، كما تم اعدادها فى ١٩٨٥/١٢/٣١.

**التمرين الرابع :**

فيما يلى ارصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ٨٤/١٢/٣١ لمحلات

توزيع السلع الغذائية (بالجنيه) : نقدية بالصندوق ١٨٧٠ ، نقدية بالبنوك ٣٠٠ ، عملاء ٤٤٤٠ ، مدينون ٣٠٢٠ ، مخصص ديون مشكوك فيها ٢٥٠ ، مخزون أول الفترة ١٠٤٢٥ ، تأمين مقدم ٢٨٠ ، أدوات ومهمات ٤٦٠ ، آلات ومعدات ٩٦٠٠ ، مخصص اهلاك آلات ومعدات ١٨٠٠ ، اثاث وتركيبات ١٨٥٠ ، مخصص اهلاك أثاث وتركيبات ٢٨٠ ، موردون ١٥٦٥ ، أوراق دفع ٤٣٧٥ ، رأس المال ١٨٠٠٠ ، مسحوبات ٤١٠٠ ، مبيعات ٦٧٢٢٠ ، مردودات ومسموحات مبيعات ١٠١٠ ، خصم نقدى مسموح به ٢١٠ ، مشتريات ٣٩٠٠٠ ، خصم نقدى مفقود ٨٣٠ ، خصم نقدى مكتسب ١٠٥٥ ، مردودات ومسموحات مشتريات ٣٠٠ ، اجور ٩٤٨٠ ، ايجارات ٤٧٤٠ ، حملة اعلانية ٣٠٠٠ ، مصروفات ادارية متنوعة ١٣٨٠ ، أرباح محجوزة ١٠٢٠ ج ، فاذا علمت أن :

١ ـ يبلغ الرصيد الدائن لبنك الاسكندرية ( سحب على المكشوف ) ١٧٠٠ج .

٢ ـ اظهر ميزان مراجعة استاذ العملاء ارصدة دائنة قيمتها ٥٣٠ ج.

٣ ـ اظهر ميزان مراجعة استاذ الموردين ارصدة مدينة قيمتها ٥٠٠ج .

٤ ـ تقدر الديون المشكوك فيها من مبيعات العام على أساس ١٪ من صافى المبيعات .

٥ ـ التأمين المقدم يغطى ١٨ شهرا اعتبارا من ١٩٨٣/٩/١ .

٦ ـ تقدر الادوات والمهمات المتبقية فى ١٩٨٤/١٢/٣١ بمبلغ ١٢٠ج .

٧ ـ تهلك الآلات والمعدات بطريقة الاهلاك المعجل بواقع ٢٠٪ سنويا كما يهلك الاثاث والتركيبات بواقع ١٠٪ سنويا .

٨ ـ تبلغ الاجور المستحقة ١٢٠ج ، والايجارات المستحقة بمبلغ ١٦٠ج .

٩ ـ تستنفد الحملة الاعلانية بواقع ٢٠٪ سنويا .

١٠ ـ يقدر مخزون نهاية الفترة بمبلغ ١٠١٠٠ج .

١١ ـ اكتشف أن مخزون أول الفترة كان مقوما بما يزيد عن قيمته بمبلغ ٤٢٥ ج .

**المطلوب :**

١ ـ اعداد ورقة العمل واظهار ما يجب من تسويات .

٢ ـ اجراء قيود التسوية اللازمة وقيود الاقفال .

٣ ـ اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

## اسئلة وتمارين عامة

**السؤال الأول : (نموذج) :**

برر خطأ أو صواب كل من العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة ، أو بالعمليات الحسابية اللازمة :

١ ـ يلزم ضرورة تسوية العمليات المنتهية لتحديد نصيب كل فترة محاسبية منها تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر .

٢ ـ تعتبر مصاريف النقل للداخل من مكونات تكلفة البضاعة المباعة .

٣ ـ اذا بلغت تكلفة احد الاصول الثابتة ١٠٠٠٠ جنيه وبلغ عمره الانتاجى ٥ سنوات وقيمته كخردة ١٠٠٠ جنيه وبدأ استخدامه فى ١٩٨٤/٧/١ فان اهلاك سنه ١٩٨٥ يبلغ ٢٠٠٠ جنيه طبقا لطريقة مجموع أرقام السنوات .

٤ ـ تتعلق قيود التسوية بأقفال حسابات الايرادات والمصروفات ، بينما تتعلق قيود الاثبات باثبات عمليات الاصول والخصوم دفتريا .

٥ ـ اذا بلغت تكلفة مخزون اول الفترة ٢٢٠٠ جنيه وعدد وحداته ١٠٠٠ وحدة وصافى مشتريات الفترة ١٠٨٠٠ جنيه ، بينما بلغ مخزون آخر الفترة من آخر طلبية ٣٠٠٠ جنيه بالتكلفة وكان عدد وحداته ١٠٠٠ وحدة ايضا ، فان تكلفة البضاعة المباعة تبلغ ١٠٠٠٠ جنيه طبقا لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا .

٦ ـ يؤدى تدفق المصروفات الى نقص الاصول أو زيادة الالتزامات أو كلاهما .

٧ ـ اذا سقط سهوا اثبات مشتريات آجلة بمبلغ ٣٠٠٠ دون اكتشاف الواقعة حتى نهاية الفترة المحاسبية فان مجمل الربح سوف ينخفض بالقيمة ، كما ان ميزان المراجعة لا يتوازن .

٨ ـ يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها تطبيقا لمبدأ الاستحقاق المحاسبى والمقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات .

**السؤال الثانى : (نموذج) :**

( أ ) فيما يلى بعض العمليات المختارة من العمليات التى قامت بها منشأة الشروق خلال شهر ابريل ١٩٨٦ . **والمطلوب** هو اجراء القيود الدفترية اللازمة لاثباتها ، علما بأن المنشأة تتبع نظام المخزون المستمر .

١ ـ فى ٤/٥ قامت المنشأة بشراء بضاعة تسليم محل البائع بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه بشروط ٥٪ ، ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم وبلغت تكلفة النقل ٥٠٠ جنيه سددت نقدا .

٢ ـ قامت المنشأة فى ٤/١٠ بقطع الكمبيالة المسحوبة على العميل عبد الستار فى تاريخه بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه لدى بنك الاسكندرية ، وبلغ معدل القطع ١٢٪ وكانت الكمبيالة تستحق السداد بعد ثلاثة شهور .

٣ ـ بلغت المواد والمهمات المنصرفة من المخازن فى ٤/١٦ مبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه ، منها ٧٥٠٠ جنيه استخدمت فى صيانة الآلات والباقى لزوم تركيب الآلة الجديدة .

٤ ـ فى ٤/٢٢ تم سداد المستحق للمورد عن مشتريات ٤/٥ .

٥ ـ ى ٤/٢٠ بلغت مبيعات اليوم ٤٥٠٠٠ جنيه بالتكلفة و ٦٠٠٠٠ جنيه بسعر البيع وبلغت مصاريف نقل المبيعات ٦٠٠ جنيه سددت نقدا وكانت الشروط تسليم محل المشترى .

( ب ) فيما يلى بعض الأرصدة التى ظهرت فى ميزان مراجعة منشأة السعادة قبل التسويات :

| ارصدة مدينة | أرصدة دائنة | اسم الحساب |
| --- | --- | --- |
| جنيـه | جنيـه | |
| ٣٢٠٠٠ | | مخزون بضاعة |
| ٢٣٥٠٠٠ | ٣٥٠٠ | مشتريات ومردودات |
| ٥٠٠٠ | ٧٠٠٠ | خصم نقدى |
| ٢٠٠٠ | | خصم نقدى مفقود |
| ٣٥٠٠ | | نقل للداخل |

فاذا علمت ان الجرد الفعلى فى نهاية الفترة قد اظهر ان المخزون يبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه بالتكلفة ويبلغ ٤٣٥٠٠ بسعر السوق .

**المطلوب** : اعداد ورقة عمل جزئية لحساب تكلفة البضاعة المباعة .

**السؤال الثالث : (نموذج) :**

فيما يلى أرصدة ميزان مراجعة الاستاذ العام فى ٨٥/١٢/٣١ قبل التسويات والذى يخص شركة الضحى التجارية .

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | اسم الحساب |
| --- | --- | --- |
| جنيـه | جنيـه | |
| ٣٢٠٠٠ | | اراضى بالتكلفة ( سعر السوق ١٦٥٠٠٠ جنيه) |
| ٨٠٠٠٠ | ٢٢٠٠٠ | مبانى ومخصص اهلاك |
| ٣٢٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | آلات ومخصص اهلاك |
| ٢٤٠٠٠ | | مخزون بضاعة |
| ٤٠٠٠ | | اهلاك آلات |
| ١٨٠٠٠٠ | ٣٦٠٠٠٠ | تكلفة بضاعة مباعة ومبيعات |
| ١٥٤٠٠٠ | ٦٠٠٠ | عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها |
| ٢٢٠٠٠ | | اجور ومرتبات |
| ١٣٠٠٠ | | مصروفات بيعية |
| ٦٠٠٠ | | مصروفات ادارية متنوعة |
| ٣٠٠٠ | | خصم نقدى مفقود |
| | ٢٥٠٠٠ | ارباح محجوزة |
| ٨٣٨٠٠٠ | ٥٣٣٠٠٠ | بعـده |

| | | |
|---|---|---|
| ما قبله | ٥٢٣٠٠٠ | ٨٣٨٠٠٠ |
| راس المال | ٢٠٠٠٠٠ | |
| نقدية بالخزينة والبنوك | | ٣٢٠٠٠ |
| قرض طويل الأجل استحقاق ١٩٩٠ | ٥٠٠٠٠ | |
| أوراق قبض واوراق دفع | ٢٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠ |
| موردين | ٧٥٠٠٠ | |
| ارباح راسمالية | ٢٠٠٠ | |
| حساب معلق | ٥٠٠٠ | |
| | ٨٨٥٠٠٠ | ٨٨٥٠٠٠ |

فاذا علمت أن :

١ ـ يتم اهلاك المبانى بواقع ٥٪ سنويا على اساس القسط الثابت دون قيمة كنفاية .

٢ ـ يتم اهلاك الآلات على اساس القسط المتناقص بضعف معدل القسط الثابت وقدرت الحياة الانتاجية للآلات ١٠ سنوات ، والقيمة كخردة ٢٠٠٠٠ جنيه . كما انه قد تم بيع آلة خلال العام تحقق عنها أرباح راسمالية ٢٠٠٠ جنيه .

٣ ـ رصيد الحساب المعلق مرحل من العام الماضى ، وعند الجرد فى ١٩٨٥/١٢/٣١ اكتشف انه قد وقع خطأ فى العام الماضى فى عدم ترحيل مجموع خانة المبيعات النقدية كما ظهر فى قيد الملخص الشهرى ليومية المقبوضات عن شهر ابريل ١٩٨٤ والبالغ ٥٠٠٠ جنيه لحساب المبيعات .

٤ ـ يتم حساب مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ٥٪ من ارصدة العملاء . وقد أظهر ميزان مراجعة استاذ العملاء أرصده شاذة تبلغ ٣٠٠٠ جنيه . كما بلغت الديون المعدومة عند الجرد فى ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٧٠٠٠ جنيه ، ولم يتم اعدام ديون خلال العام .

٥ — لم يتم سداد اجور ومرتبات شهر ديسمبر ١٩٨٥ والبالغ قدرها ٢٠٠٠ جنيـــه .

**المطلوب** : ١ — اجراء قيود اليومية اللازمة لاجراء التسويات بعاليه .

٢ — اعداد حساب المتـــاجرة واعداد حساب الارباح والخسائر عن العـــام .

٣ — اعداد الميزانية العمومية كما يجب ان تظهر فى نهاية العام .

**السؤال الرابع : ( امتحان ٨١ ) :**

برر فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل عبارة اذا كانت كل من العبارات التالية خطأ او صواب :

١ — تؤدى الاخطاء الفنية الناتجة عن الجهل بالقواعد المحاسبية الى عدم توازن ميزان المراجعة .

٢ — تؤدى الايرادات الى زيادة الاصول وحقوق الملكية حتى ولو كانت نتيجة العمليات مؤدية الى خسائر .

٣ — يؤدى تقييم مخزون آخر الفترة — فى ظل المخزون الدورى — بأقل من قيمته الصحيحة الى زيادة مجمل ربح الفترة الحالية ونقص مجمل ربح الفترة المقبلة .

٤ — يعتبر كل من يومية المبيعات والمقبوضات واستاذ الموردين من الدفاتر المتوازنة .

٥ — اذا كان رصيد مخصص الديون المشكوك فيها فى ميزان المراجعة قبل التسويات ٤٠٠٠ج ، ورصيد الديون المعدومة فى نفس الميزان ٥٠٠٠ج

وكان مخصص الديون المشكوك فيها يكون بواقع ٥٪ من ارصدة العملاء ، فان حساب الأرباح والخسائر يتحمل بمبلغ ٢٣٤٥ كمصاريف الديون المشكوك فيها ، وذلك اذا بلغ رصيد العملاء في الميزان ٦٦٩٠٠ج .

٦ ـ اذا كانت قيمة الايجار الدائن المقدم فى ميزان المراجعة قبل التسويات ٣٦٠٠ج فى ٨٠/١٢/٣١ وكان قد تم تحصيل قيمة الايجار فى ٧٩/٧/١ عن سنتين منذ ذلك التاريخ ، فان ما يخص سنة ١٩٨٠ من مصاريف الايجار يبلغ ١٨٠٠ج اذا كانت التسويات قد تمت صحيحة فى ١٩٧٩/١٢/٣١ .

٧ ـ يكون الهدف الأساسى من التسويات الجردية هو تطبيق قاعدة الحيطة والحذر .

٨ ـ يعتبر ثمن شراء وتكلفة تشغيل الاصول الثابتة من النفقات الراسمالية ، بينما يعتبر اهلاك هذه الاصول من المصروفات الايرادية .

**السؤال الخامس** : ( امتحان ٨١ ) :

فيما يلى بعض العمليات المختارة من العمليات التى قامت بها منشأة عبد السلام خلال الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٨٠/١٢/٣١ .

فى ١٩٨٠/١/٢٣ : تحصل من العميل سعد الاخطل مبلغ ٤٩٠٠ج سدادا لرصيد حسابه البالغ ٥٠٠٠ج عن الفاتورة ٣٤١/أ فى ٨٠/١/١٦ بشروط ... .

فى ١٩٨٠/١/٢٨ : ورد لقسم الحسابات فاتورة عن ادوات ومهمات واردة للمنشأة بيانها كالآتى :

٤١٤ج جلب كاوتشوك ، ٥٠٤ج مسامير قلاوظ نحاس ٣٠سم ، ٢٩٢ج عدد ٢ فردة اطار أمامى لجرار انترناشيونال .

٦٠٢ج زيوت وشحومات متنوعة .

وقد تبين أن جميع العناصر ــ فيما عدا الاطارين وما تبلغ قيمته ١٤ج من الزيوت والشحومات ــ قد استخدمت فى تركيب آلة توليد كهرباء جديدة. أما الاطارين فقد استخدما لاحلال اطارين باليين للجرار ، اما الزيوت والشحومات الباقية فمازالت فى المخازن .

فى ١٩٨٠/٨/١٦ : توقف العميل أبو سريع عن سداد الكمبيالة التى كانت مسحوبة عليه بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه والتى كانت مخصومة فى البنك لمدة شهرين بمعدل ١٢٪ سنويا وقد بلغت مصاريف البروتستو ١٤ جنيه . وقد تبين فى ٩/٤ أن أبو سريع مفلس وبلغ نصيب المنشأة من تصفية ممتلكاته ١٥١٤ جنيه .

فى ١٩٨٠/١٠/١٧ : وردت فاتورة المورد سمعان بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه عن ثمن شراء بضاعة بتاريخ ١٩٨٠/١٠/٥ بشروط تسليم محل البائع ، ٢٪ ١٠ أيام صافى ٦٠ يوم ، وقد تم رد بضاعة للمورد فى ٨٠/١٠/١٨ تبلغ قيمتها من واقع الفاتورة ٤٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات ، وقد بلغت مصاريف النقل التى تحملها المنشأة عن البضاعة الواردة ١٥٠ جنيه سددت نقدا فى ١٠/١٧ وقد تم سداد رصيد حساب المورد سمعان فى ١٩٨٠/١٠/٢٨ .

فى ١٩٨٠/١١/٣٠ : قامت المنشأة ببيع آلة قديمة كان قد توقف استخدامها اعتبارا من ١٩٨٠/١٠/١ . وقد بيعت الآلة بمبلغ ٢٤٥٠ جنيه على الحساب . وبلغت صافى القيمة الدفترية للآلة فى ١٩٨٠/١/١ مبلغ ١٨٨٠٠ جنيه ، وكانت الآلة قد تم شرائها واستخدامها منذ ١٩٧٧/١/١ حيث بلغت تكلفتها حينئذ ٤٦٨٠٠ جنيه ، وقدرت قيمتها خردة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه، وحياتها الانتاجية خمس سنوات .

**المطلوب :**

اجراء قيود اليومية العامة اللازمة لاثبات العمليات بعاليه واثبات ما يترتب على كل منها من آثار .

**السؤال السادس : ( امتحان ٨١ ) :**

**ا .**

بلغ المخزون فى ١٩٨٠/١/١ لدى شركة الاسمر ١٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٠ جنيه . وفى ١/٥ تم شراء ٨٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١١ جنيه . وفى ١/٨ تم رد ١٠٠ وحدة للمورد لعدم مطابقتها للمواصفات ، وفى ١/١٥ تم بيع ٧٥٠ وحدة بسعر الوحدة ٢٠ جنيه ، وفى ١/٢٢ تم شراء ٥٠٠ وحدة تكلفة الوحدة ١٢ جنيه ، وفى ١/١٩ تم بيع ٤٥٠ وحدة بسعر الوحدة ٢٠ جنيه .

**المطلوب :**

اعداد بطاقة الصنف عن شهر يناير طبقا لطريقة **الوارد اخيرا صادر اولا** علما بأن الشركة تتبع طريقة المخزون المستمر ، وبيان تكلفة المبيعات فى البطاقة وحساب مجمل الربح عن شهر يناير .

**ب .**

قامت شركة التبريدات العامة بشراء ثلاثة اجهزة تكييف بمبلغ ٢٦٠٠٠ج فى ١٩٧٩/٥/٢٣ وتم تركيبها بدلا من الاجهزة القديمة وبدأ استخدامها فى ١٩٧٩/٧/١ . وقد تم جعل حساب مصاريف الصيانة والاصلاحات مدينا بثمن الشراء فى ١٩٧٩/٥/٢٣ وتم أكتشاف هذا الخطأ فى ١٩٨٠/١٢/٣١ . وتستهلك الشركة اجهزة للتكييف على مدار خمسة سنوات كما قدرت قيمة هذه الاجهزة خردة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه . وتتبع الشركة طريقة القسط الثابت.

**المطلوب :**

اثبات قيود التسوية اللازمة لتصحيح الاوضاع فى ١٩٨٠/١٢/٣١ .

**السؤال السابع : ( امتحان ٨١ ) :**

فيما يلى بيانات ميزان المراجعة قبل التسويات لشركة الامل التجارية فى ٣١/١٢/١٩٨٠ :

| مدين | دائن | بيـــــان |
|---|---|---|
| ١٥٢٠٠٠ | ٣٣٥٠٠ | آلات ومعدات ومخصص اهلاك |
| ١٢٠٠٠ | | مخزون البضائع |
| ٤٨٥٠٠ | ٢٣٠٠ | مشتريات ومردودات |
| ١١٠٠ | ٣٢٠٠ | خصم نقدى مفقود ومكتسب |
| ٣٠٠ | | خصم مسموح به |
| ٢٢٠٠٠ | ٩٠٠ | عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها |
| ٦٥٠ | | ديون معدومة |
| ١١٣٥٠ | | اجور ومرتبات |
| ١٢٠٠ | | ايجارات |
| ١٣٠٠ | | دعاية واعلان |
| ١٠٠ | | مياه وانارة |
| ٦٠٠ | | تأمين مقدم |
| ٣٠٠ | ٧٠٠ | فوائد مدينة ودائنة |
| ٥٥٠٠ | | نقدية |
| ٣١٠٠ | ٩٨٤٠٠ | مبيعات ومردودات |
| | ٨٠٠٠ | موردون |
| | ١٠٠٠٠٠ | راس المال |
| | ١٣٠٠٠ | ارباح محجوزة |
| ٢٦٠٠٠٠ | ٢٦٠٠٠٠ | |

فاذا علمت ان :

١ ـ تهلك الالات والمعدات بطريقة القسط المتناقص بواقع ٢٠٪ سنويا ، وقد تم شراء آلات ومعدات جديدة بمبلغ ٤٠٠٠٠ج فى ١٩٨٠/٦/١ .

٢ ـ تقدر الديون المشكوك فيها بواقع ١٪ من صافى المبيعات .

٣ ـ هناك اجور مستحقة تبلغ ١٥٠ج فى ٨٠/١٢/٣١ .

٤ ـ التأمين المقدم يخص سنة اعتبارا من ١٩٨٠/٨/١ .

٥ ـ تبلغ الارصدة الشاذة للعملاء ١٠٠٠ج ، وللموردين ٨٠٠ج ، كما ان على الشركة رصيد سحب على المكشوف لأحد البنوك يبلغ ٣٥٠٠ج .

المطلوب :

١ ـ دون استخدام ورقة عمل قم باجراء قيود التسوية اللازمة .

٢ ـ قم باعداد حسابى المتاجرة والارباح والخسائر عن العام .

٣ ـ قم باعداد الميزانية العمومية كما يجب أن تظهر فى ١٩٨٠/١٢/٣١ .

**السؤال الثامن ( امتحان ٨٢ ) :**

١ ـ بلغ رصيد الايجار الدائن المقدم فى ١٩٨١/١٢/٣١ مبلغ ٦٠٠٠ج وكانت الشركة قد حصلت هذا الايجار فى ١٩٧٩/٥/١ ليغطى الفترة من ١٩٧٩/٦/١ لمدة سنتين مقابل ايجار احد معارضها للغير ولم يتغير رصيد الحساب منذ تاريخ تحصيله . وتنتهى السنة المالية فى ١٢/٣١ من كل عام.

**المطلوب** : اجراء قيود اليومية اللازمة .

٢ ـ قامت الشركة فى ١٩٨٦/١٠/١ ببيع آلة من الآلات القديمة التى كان قد تم شرائها فى ٧٧/٤/١ بـ ٩٦٠٠٠ج وبلغت مصاريف تركيبها واعدادها للاستخدام ٢٥٠٠ج وتم استخدامها فى الانتاج اعتبارا من ١٩٧٧/٧/١ ، وقدر عمرها الانتاجى ٥ سنوات ، وكانت تستهلك بطريقة مجموع أرقام السنوات حيث قدرت قيمتها خردة ٨٥٠٠ج ، وقد تم بيعها بمبلغ ٦٣٠٠ج على الحساب .

**المطلوب :**

تصوير حساب الاستاذ الخاص بالآلة المباعة ، واجراء قيود اليومية عن سنة ١٩٨١ فقط .

٣ ـ فيما يلى بعض الارصدة المقارنة بميزان المراجعة قبل التسويات وميزان المراجعة بعد التسويات .

| اسم الحساب | ميزان المراجعة قبل التسويات | ميزان المراجعة بعد التسويات |
|---|---|---|
| | جنيه | جنيه |
| اجور مستحقة | ـ | ٦٥٠ |
| ايجار مدين مقدم | ٢٧٠٠ | ٩٠٠ |
| آلات ومعدات | ٨٢٧٢٠ | ٨٢٥٠٠ |
| ارباح محجوزة | ٣٦٣٤٠ | ٣٦١٢٠ |

**المطلوب** : اجراء قيود التسوية التى تعتقد انها ادت الى ذلك .

**السؤال التاسع ( امتحان ٨٢ ) :**

( أ ) برر خطأ او صواب كل من العبارات الآتية :

١ ـ يؤدى تطبيق مبدأ القيد المزدوج الى عدم المقابلة السليمة للايرادات بالمصروفات .

٢ ـ يؤدى عدم اثبات الخصم النقدى المفقود فى الدفاتر الى ظهور تكلفة البضاعة المباعة بأقل من قيمتها تسليم محل البائع فى حساب المتاجرة .

٣ ـ اذا بلغ رصيد المشتريات ٧٢٠٠٠ج ومردودات ومسموحات المشتريات ١٥٠٠ج ومصاريف النقل للداخل ٧٠٠ج ، وكان مخزون أول المدة يزيد عن مخزون آخر المدة بـ ٣٢٠٠ج فان تكلفة البضاعة المباعة تساوى ٦٩٠٠٠ج .

( ب ) ظهرت ارصدة بعض حسابات الاستاذ العام فى بداية ونهاية شهر مايو لشركة الاتحاد التجارية كالآتى :

| الحساب | رصيد ٥/١<br>جنيه | رصيد ٥/٣١<br>جنيه |
|---|---|---|
| اجمالى العملاء | ٢٥٠٠ | ٢١٠٠ |
| اجمالى الموردين | ٦٤٠٠ | ٨٥٠٠ |
| اوراق القبض | ٢٥٠٠ | ٤٥٠٠ |
| اوراق الدفع | ٣٢٠٠ | ٢٥٠٠ |
| المشتريات | — | ٩٢٥٠٠ |
| المبيعات | ٩٢٧٥٠ | — |

وقد بلغت مجاميع يوميتى المقبوضات والمدفوعات عن الشهر ما يلى :

**يومية المقبوضات :**

مجموع خانة العملاء ۲۳۲۰۰ج ، مجموع خانة الخصم ۸۰۰ج ، مجموع اوراق القبض ۳٥۰۰ج ، مبيعات ۲۸٥۰۰ج .

**يوميـــة المدفوعات :**

مجموع خانة الموردين ۲۷۷٥۰ج ، الخصم النقدى ۱۲٥۰ج ، المشتريات ۱۸٥۰۰ج ، خانة أوراق الدفع (المسددة) ٤٥۰۰ج ، مصاريف بروتستو عن اوراق قبض مرفوضة ٥۰ج (من تحليل خانة المتنوعات) .

كما ظهر فى اليومية العامة ما يلى : اوراق قبض محولة لموردين ۳٥۰۰ج، ديون معدومة ٥۰۰ج ، اوراق قبـض برسـم التحصيل ۲٥۰۰ج ، أوراق قبض مرفوضة من اوراق كانت مودعة فى البنك للتحصيل ۲۰۰۰ج ، فوائد تجديد اوراق قبض ۱٥۰ج .

**المطلوب :**

تصوير الحسابات الستة بعاليه عن شهر مايو ( حساب الاستاذ دون قيود اليومية ) .

**السؤال العاشر ( امتحان ٨٢ ) :**

فيما يلى ميزان المراجعة لشركة فجر السعادة التجارية فى ١٩٨١/١٢/٣١ :

| مدين | دائن | بيان |
|---|---|---|
| ٩٨٥٠٠ | ٢٣٥٠٠ | آلات ومعدات ومخصص اهلاك |
| ٥٠٠٠٠ | ٣٢٠٠ | عملاء ومخصص ديون مشكوك فيها |
| ٤٣٠٠٠ | ٨٦٠٠٠ | مشتريات ومبيعات |
| ١٣٠٠ | ٢٦٠٠ | مردودات ومسموحات |
| ١٣٠٠ | ١٤٠٠ | خصم نقدى |
| ١٦٢٠٠ | | مخزون |
| | ٤٤٠٠٠ | موردون |
| ٢٠٠٠ | ١٢٠٠ | ايجارات مقدمة |
| ٤٥٠٠ | | اجـور |
| ٣٥٠٠ | | مصروفات متنوعة |
| ٥٦٠٠ | | نقدية بالبنك والصندوق |
| | ٤٠٠٠ | أرباح محجوزة |
| | ٦٠٠٠٠ | راس المال |
| ٢٢٥٩٠٠ | ٢٢٥٩٠٠ | |

فاذا علمت ان :

١ ــ مخزون آخر الفترة بسعر السوق يبلغ ١٦٢٧٣ج وبسعر التكلفة يبلغ ١٤٠٠٠ج .

٢ ــ ان حساب البنك الدائن ( سحب على المكشوف ) بـ ٣٠٠٠ج ، وأن ارصدة العملاء الشاذة بـ ٥٠٠٠ج .

٣ ـ بلغت الديون المعدومة المقررة عن العام ٢٥٠٠ج لم تثبت بعد في الدفاتر .

٤ ـ يكون مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ٥٪ من ارصدة العملاء .

٥ ـ الايجارات المقدمة عن سنة اعتبارا من ١٩٨١/٧/١ .

٦ ـ تستهلك الالات والمعدات على اساس طريقة القسط المتناقص بضعف معدل القسط الثابت ، وتقدر حياتها الانتاجية ١٠ سنوات .

**المطلوب :**

١ ـ اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات التسويات السابقة .

٢ ـ تصوير الحسابات الختامية ( المتاجرة والارباح والخسائر ) عن العام والميزانية العمومية كما تظهر في نهاية العام .

**السؤال الحادى عشر ( امتحان ٨٢ ) :**

( أ ) فيما يلى بعض العمليات التى انطوت عليها عمليات منشأة السعادة عن شهر مارس ١٩٨١ .

١ - قامت بشراء بضاعة بـ ٣٢٧٠٠ج بشرط تسليم محل البائع ٥٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم وبلغت مصاريف النقل التى سددها البائع ٣٠٠ج . وقد كانت الفاتورة بتاريخ ٣/٣ وقامت المنشأة بسداد القيمة فى ٣/٢٦ ، وتتبع نظام المخزون الدورى .

٢ - كانت الشركة قد اجرت احد مبانيها للغير مقابل ايجار سنوى ٢٤٠٠ج يسدد مقدما اعتبارا من ١٩٨٠/٩/١ ، وتنتهى السنة المالية فى ٣/٣١ من كل عام .

**المطلوب :**

(أ ) اجراء قيود اليومية التى تترتب على العمليات السابقة .

( ب ) برر لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ او صواب فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور لكل .

١ - يتم اجراء التسويات للعمليات المستمرة تطبيقا لمبدأ التكلفة التاريخية .

٢ - تزداد الاصول وتنقص الالتزامات وتزداد حقوق الملكية من حصيلة الايرادات بصرف النظر عن جملة المصروفات .

٢ - اذا كان الفرق بين جانبى ميزان المراجعة يقبل القسمة على ٢ فلابد وان يكون ناتجا عن وضع رصيد معين يساوى نصف الفرق فى الجانب الاكبر بدلا من الجانب الاصغر .

السؤال الثانى عشر ( امتحان ٨٤ ) :

١ - اذا بلغت المشتريات ٢٠٠٠٠ج والمردودات والمسموحات الدائنة ١٥٠٠ج والخصم المكتسب ٥٠٠ج والنقل للداخل ٢٠٠٠ج ومخزون بداية الفترة ١٩٠٠٠ج ، وبلغت تكلفة البضاعة المباعة ١٧٠٠٠ج فان مخزون نهاية الفترة يجب أن يبلغ ٤٠٠٠ج .

٢ - حصلت المنشأة فى ١٩٨٢/٨/٢٢ على مبلغ ٧٢٠٠ج ايجار دائن لأحد مبانيها مقدما لمدة ثلاث سنوات تبدأ فى ١٩٨٢/٩/١ ، وجعل حساب النقدية مدينا وحساب الايجار الدائن دائنا بالمبلغ وقت التحصيل ، ولم يتم تسوية الوضع فى ١٩٨٢/١٢/٣١ فى نهاية السنة المالية ، وتم اكتشاف الخطأ فى ١٩٨٣/١٢/٣١ فجعل حساب الايجار الدائن مدينا وجعل حساب الايجار الدائن المقدم دائنا بمبلغ ٢٢٠٠ج .

٣ - تتم عمليات الجرد والتسويات الجردية تطبيقا لمبدئى التكلفة التاريخية والحيطة والحذر .

٤ - تؤدى طريقة الوارد أولا صادر أولا الى تخفيض الارباح فى حالة اتجاه الاسعار للصعود بينما تؤدى طريقة الوارد أخيرا صادر أولا الى تضخيم الارباح فى حالة اتجاه الاسعار للهبوط .

٥ - اذا بلغ مجموع الارصدة المدينة فى ميزان مراجعة استاذ العملاء ٥٢٠٠٠ج بينما رصيد حساب اجمالى العملاء فى الاستاذ العام ٥٠٠٠٠ج فان هذا يقطع بوجود خطأ ، واذا لم يتم اكتشافه يظهر رصيد العملاء فى الميزانية بمبلغ ٥٢٠٠٠ ج.

**السؤال الثالث عشر ( امتحان ٨٤ ) :**

**أ .**

قامت شركة الشروق فى ١٩٨٣/٧/١ باستبدال آلة مستعملة بأخرى جديدة . وقد بلغت تكلفة الآلة القديمة عند بداية استخدامها فى العمليات الانتاجية فى ١٩٧٩/١/١ مبلغ ١٩٠٠٠ جنيه ، وقدر عمرها الانتاجى بخمس سنوات وقيمتها خردة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه . وقد تم اهلاكها بطريقة مجموع ارقام السنوات . وقد بلغت قيمة الآلة القديمة فى عملية التبادل مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، كما بلغت تكلفة الآلة الجديدة ٢٥٠٠٠ جنيه سدد باقى ثمنها نقدا .

**المطلوب :**

اجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات وتسوية الاوضاع فى ١٩٨٣/٧/١ وتصوير حساب الآلة القديمة المباعة .

**ب .**

فيما يلى ارصدة ميزان المراجعة قبل التسويات فى ١٩٨٣/١٢/٣١ للشركة العامة التجارية وكذا بعض المعلومات الجردية .

| بيــــان | مدينه | دائنة | معلومات جردية وملاحظات |
|---|---|---|---|
| الات ومعدات | ٢٩٠٠٠٠ | | تهلك بواقـع ٢٠٪ سـنويا بطريقة القسط المتناقص |
| مخصص اهلاك آلات ومعـدات | | ١٩٠٠٠٠ | |
| تكلفة البضاعة المباعة | ٢٨٠٠٠٠ | | |
| صافى المبيعات | | ٤٢٠٠٠٠ | |
| مخزون آخر الفترة | ٢٠٠٠٠ | | تبلغ القيمة السوقية للمخزون ١٨٥٠٠ جنيه . |
| عمـــلاء | ٥١٥٠٠ | | تحسب الديون المشكوك فيها بواقع ١٪ من صافى المبيعات. |
| مخصـــص ديون مشكوك فيها | | ٥٠٠٠ | |
| ديون معدومة | ٣٠٠٠ | | بلغت الديون المعـدومة عنـد الجرد ١٥٠٠ جنيه . |
| نقـــديه | ١٢٠٠٠ | | بلغ رصيد البنك سـحب على المكشوف ٢٠٠٠ جنيه . |
| ايرادات متنوعة | | ٦٠٠٠ | |
| مصروفات ادارية | ٢٥٠٠٠ | | تبـــلغ المصروفات الادارية المستحقة ٥٠٠ جنيه . |
| مصروفات بيعية | ١٥٠٠٠ | | تشمل حمـلة اعلانيـة بمبـلغ ٣٠٠٠ج تخص ٣ سـنوات اعتبارا من ٨٣/١/١ . |
| مصروفات تمويلية | ٥٠٠٠ | | |
| ايرادات مقدمة | | ٣٠٠٠ | مقـدم اتعاب خدمات تم تأدية نصفها خلال ٨٣ . |
| قرض البنـك — — | | ٢٥٠٠٠ | يستحق السـداد على خمسة أقساط اعتبارا من ٨٤/١/١ . |
| موردون | | ٤٥٠٠٠ | |
| راس المال | | ١٠٠٠٠٠ | |
| أرباح محجوزة | | ٧٥٠٠ | |
| | ٨٠١٥٠٠ | ٨٠١٥٠٠ | |

**والمطلوب :**

١ ـ اجراء التسويات الجردية على ورقة عمل والتوصل الى ارصدة ميزان المراجعة بعد التسويات .

٢ ـ من واقع ارصدة ميزان المراجعة بعد التسويات قم بتصوير حساب الارباح والخسائر عن العام ( بعد حساب مجمل الربح ) واعداد الميزانية العمومية كما تظهر فى ١٩٨٣/١٢/٣١ .

**السؤال الرابع عشر ( امتحان ٨٦ ) :**

عن كل عبارة من العبارات التالية وضح موقفك منها مع تبرير لهذا الموقف فيما لايزيد عن ثلاثة سطور ، أو بالعمليات الحسابية اللازمة :

١ ـ اذا ترتب على عملية زيادة فى الاصول دون نقص فى أصول اخرى فان هذا سوف يؤدى بالضرورة زيادة فى حقوق الملكية .

٢ ـ لا تعتبر مصاريف النقل للداخل من مكونات تكلفة البضاعة المباعة .

٣ ـ اذا تساوى مجموع الارصدة المدينة مع مجموع الارصدة الدائنة فى ميزان المراجعة ، فان هذا يعنى بالضرورة تنفيذ اجراءات الدورة المحاسبية بصورة سليمة .

٤ ـ لابد وان تؤدى الايرادات الى زيادة الاصول حتى لو لم يتم تحصيلها نقدا .

٥ ـ تقوم محلات سالم سلامة بسداد اجور العاملين عن كل اسبوع فى اليوم الاول من الاسبوع التالى . وتبلغ الاجور اليومية للعاملين ٢٠٠ جنيه . وقد انتهت السنة المالية بعد انقضاء أربعة ايام من الاسبوع الأخير فيها . وقد قامت الشركة باقفال رصيد حساب الاجور بميزان المراجعة قبل التسويات الجردية بحساب الارباح والخسائر .

٦ ـ تختلف طريقة معالجة الخصم المسموح به فى ظل طريقة المخزون المستمر .

٧ ـ باستخدام اليوميات المساعدة يمكن الاستغناء عن اليومية العامة .

٨ ـ اذا بلغت تكلفة احدى الاصول الثابتة ١٦٠٠٠ جنيه ، وعمره الانتاجى خمس سنوات . وقيمته كخردة ١٠٠٠ جنيه وبدا استخدامه فى ١٩٨٤/٤/١ ، فان رصيد مخصص الاهلاك فى نهاية ١٩٨٥ يكون ٩٨٠٠ جنيه طبقا لطريقة مجموع ارقام السنوات .

**السؤال الخامس عشر ( امتحان ٨٦ ) :**

**اولا :**

فيما يلى بعض العمليات التى قامت بها شركة الأنوار خلال شهر يناير ١٩٨٥ :

١ ــ فى اول يناير ١٩٨٥ بيعت بضاعة لشركة اضواء المدينة بمبلغ ١٥٠٫٠٠٠ جنيه تسليم محل المشترى بشروط ٥٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم ، وبلغت مصاريف النقل التى سددتها شركة الأنوار ١٠٠٠ جنيه . وفى ٧ يناير حصلت الشركة ما يعادل نصف قيمة البضاعة نقدا . وفى ١٥ يناير قبلت شركة اضواء المدينة كمبيالتين متساويتين القيمة بباقى المستحق عليها الاولى استحقاق ١٥ مايو والثانية استحقاق ١٥ اغسطس . وفى نفس اليوم تم خصم الكمبيالة الاولى لدى بنك مصر بمعدل خصم قدره ٨٪ سنويا . وتبلغ تكلفة البضاعة المباعة ١٢٥٠٠٠ جنيه .

٢ ــ فى ١٠/١ اشترت شركة الأنوار اثاثا بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه على الحساب ، وقد تم سداد مبلغ ٥٠٠ جنيه مصاريف نقل الأثاث لمقر الشركة .

٣ ــ فى ١٢/١ اشترت شركة الأنوار بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠٪ وبشروط ٥٪ ١٠ أيام صافى ٣٠ يوم . وفى ١٦/١ ردت الشركة بضاعة من هذه المشتريات قيمتها حسب قوائم الاسعار ١٠٠٠٠ جنيه .

٤ ــ فى ٢٠/١ ورد اخطار من بنك الاسكندرية لشركة الأنوار يفيد توقف العميل اليوسفى عن سداد الكمبيالة المستحقة عليه والسابق ارسالها للبنك للتحصيل وقيمتها ٨٠٠٠ جنيه . وقد بلغت مصاريف البروتستو ٥٠ جنيه . وفى ٢٥ يناير قام العميل بسداد مصاريف البروتستو وبسداد مبلغ ٤٠٤٠ جنيه منه ٤٠ جنيه فوائد تجديد ، وقبل بالباقى كمبيالة تستحق بعد ٤ شهور .

**المطلوب :**

١ ـ عن العملية الاولى اثبات قيود اليومية اللازمة بدفاتر كل من شركة الانوار وشركة اضواء المدينة .

٢ ـ عن باقى العمليات اثبات قيود اليوميـة اللازمة بدفاتر شـركة الانــوار .

**ملاحظة :**

تتبع كلا من شركة الانوار وشركة اضواء المدينة نظام الجرد المستمر.

**ثانيــا :**

ظهرت ارصدة حسابى اجمالى العملاء واجمــالى الموردين فى بداية ونهاية شهر ابريل ١٩٨٥ كالآتى :

| | اجمالى العملاء | اجمالى الموردين |
|---|---|---|
| رصيد اول الشهر | ١٢٠٠٠ جنيه | ١٣٥٠٠ جنيه |
| رصيد آخر الشهر | ٧٥٠٠ جنيه | ٩٠٠٠ جينه |

**فاذا علمت :**

١ ـ بلغت مجاميع يوميتى المقبوضات والمدفوعات عن الشهر كالآتى:

**يومية المقبوضات** : ١٣٥٠٠ج مبيعات ، ٤٩٥٠ج عمــلاء ، ٣٠٠٠ج خصم نقدى ، ١٢٠٠٠ج أوراق القبض ، ١٠٥٠٠ج حسابات متنوعة .

**يومية المدفوعات** : ٦٠٠٠ج مشتريات ، ٣٤٥٠٠ج موردين ، ١٥٠٠ج خصم نقدى ، ٩٠٠٠ج أوراق الدفع ، ٢٢٥٠ج حسابات المصروفات منهــا ٧٥ج مصاريف بروتستو عن أوراق قبض مرفوضة .

٢ ـ بتحليل قيود اليومية العامة وجد الآتى :

٣٠٠٠ج مردودات المبيعات ، ٩٠٠٠ج أوراق قبض قبلهــا العملاء ، ٣٠٠٠ج كمبيالات رفضها العملاء ، ٢٢٥ج فوائد تجديد أوراق القبض ، ١٥٠٠ج كمبيالات قبلت للموردين ، ٢٠٠٠ج أوراق قبض محولة لموردين.

**المطلوب** : تصوير حسابى اجمالى العملاء واجمالى الموردين عن شهر ابريل ١٩٨٥ .

**السؤال السادس عشر ( امتحان ٨٦ ) :**

فيما يلى ارصدة ميزان مراجعة الاستاذ العام فى ١٩٨٥/١٢/٣١ قبل التسويات الجردية والذى يخص شركة ممفيس التجارية :

| | ارصدة دائنة | ارصدة مدينة |
|---|---|---|
| | جنيه | جنيه |
| اراضـــــى | | ٣٨٤٠٠ |
| مبانى ومخصص اهلاك | ٢٦٤٠٠ | ٩٦٠٠٠ |
| آلات ومخصص اهلاك | ١٤٤٠٠٠ | ٣٨٤٠٠٠ |
| فوائد قرض | | ٤٨٠٠ |
| مخزون بضاعة | | ٢٨٨٠٠ |
| تكلفة بضاعة مباعة ومبيعات | ٤٣٢٠٠٠ | ٢١٦٠٠٠ |
| عملاء ومخصص الديون المشكوك فيها | ٧٢٠٠ | ١٨٤٨٠٠ |
| اجور ومرتبات بيعية | | ٢٦٤٠٠ |
| مصروفات بيعية متنوعة | | ١٥٦٠٠ |
| مصروفات ادارية متنوعة | | ٧٢٠٠ |
| خصم نقدى مفقود | | ٣٦٠٠ |
| نقدية بالخزينة والبنوك | | ٣٨٤٠٠ |
| قرض طويل الاجل | ٦٠٠٠٠ | |
| اوراق قبض واوراق دفع | ٢٤٠٠٠ | ١٨٠٠٠ |
| موردين | ٩٠٠٠٠ | |
| ارباح راسمالية | ٢٤٠٠ | |
| ارباح محجوزة | ٣٦٠٠٠ | |
| راس المال | ٢٤٠٠٠٠ | |
| مجموع ميزان المراجعة | ١٠٦٢٠٠٠ | ١٠٦٢٠٠٠ |

**فاذا علمت :**

١ ــ اتضح من المراجعة المستندية وجود مبلغ ٢٠٠٠ جنيه تمثل تكلفة عمليات صيانة المبانى التى تمت فى نهاية السنة السابقة وقد سجلت هذه القيمة بحساب المبانى فى العام السابق .

٢ ــ يتم اهلاك المبانى بواقع ٤٪ سنويا على أساس القسط الثابت دون قيمة كنفاية .

٣ ــ يتم اهلاك الآلات عموما على اساس **القسط المتناقص بضعف** معدل القسط الثابت ، وقدرت الحياة الانتاجية للآلات بــ ١٠ سنوات والقيمة كخردة ٢٤٫٠٠٠ج ، ومن ضمن الآلات آلة تم شراؤها فى بداية السنة وبدء استخدامها فى منتصفها وتبلغ تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه وعمرها الانتاجى ١٠ سنوات وغير مقدر لها قيمة كخردة .

٤ ــ يتم حساب مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ٢٪ من رصيد العملاء ، وقد أظهر ميزان مراجعة استاذ العملاء أرصدة شاذة تبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، وبلغت الديون المعدومة عند الجرد فى ١٩٨٥/١٢/٣١ مبلغ ٤٨٠٠ جنيه لم تثبت بعد فى الدفاتر .

٥ ــ لم يتم سداد اجور ومرتبات رجال البيع عن شهر ديسمبر ١٩٨٥ والبالغ قدرها ٢٦٠٠ جنيه .

**المطلوب :**

١ ــ اجراء قيود اليومية اللازمة لاجراء ما يلزم من تسويات .

٢ ــ اعداد حساب المتاجرة وحساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

٣ ــ اعداد الميزانية العمومية فى ١٩٨٥/١٢/٣١ .

تم الكتاب بحمد الله والله الموفق





*

طبع بمطابع

مكتبة ومطبعة الإشعاع

طباعة ونشر وتوزيع الكتب الجامعية

المعمورة البلد - إسكندرية ت: ٥٦٠٠٤٧٩

